

VU Research Portal

De bedrijfsmatige non-profitorganisatie: perspectieven en belemmeringen

van Helden, G.J.

1994

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

van Helden, G. J. (1994). *De bedrijfsmatige non-profitorganisatie: perspectieven en belemmeringen*. Vrije Universiteit Amsterdam.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

EB

01372

G.J. van Helden

**De bedrijfsmatige non-profitorganisatie:
perspectieven en belemmeringen**

vrije Universiteit *amsterdam*



niet aanw.

dr G.J. van Helden

De bedrijfsmatige non-profitorganisatie: perspectieven en belemmeringen

Rede in verkorte en vrije vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar management control in non-profitorganisaties aan de Vrije Universiteit te Amsterdam op woensdag 2 november 1994

vrije Universiteit amsterdam





Deze publikatie is mede mogelijk gemaakt door Bestuur en Management Consultants te Leusden

1. Inleiding¹

De maatschappelijke en politieke betekenis van de non-profitsector is evident. Het grote belang van bijvoorbeeld gezondheidszorg, onderwijs, infrastructuur, politie en justitie is onomstreden. De non-profitsector neemt circa 30% van de totale werkgelegenheid in Nederland voor zijn rekening. Binnen de non-profitsector is de overheidssector de grootste, gevolgd door de sectoren volksgezondheid, onderwijs en maatschappelijke dienstverlening (zie verder: De Groot, 1994; Van Helden, 1994, paragraaf 1.2.3).²

De non-profitsector staat onder druk. De belangrijkste oorzaak hiervan is de vermindering van collectieve middelen. Deze druk wordt verder vergroot door de wens om bepaalde nieuwe voorzieningen in het leven te roepen en andere bestaande voorzieningen uit te breiden.

De druk waaronder de non-profitsector staat, leidt vanzelfsprekend tot defensief gedrag, zoals protesten tegen afbraak van voorzieningen. Er is echter ook sprake van offensief gedrag: belangrijke vernieuwingen zijn in de maak en deels al tot stand gekomen. De besturing van veel non-profitorganisaties is ingrijpend gewijzigd. Vaak hebben methoden en technieken die in het bedrijfsleven worden toegepast, als lichtende voorbeelden gediend. Het in de non-profitsector gebruikte jargon is daarbij niet ongemoeid gebleven. De 'coördinator hulpverlening' heet nu 'clustermanager' en de verpleegafdeling in het ziekenhuis wordt thans 'business unit' genoemd. Klantgerichtheid en outputsturing zijn nieuwe toverwoorden.

De vraag is of de non-profitsector er verstandig aan doet om het bedrijfsleven in alle opzichten klakkeloos na te bootsen. Over die vraag gaat deze oratie.

Eerst zal worden nagegaan welke soorten organisaties binnen de non-profitsector kunnen worden onderscheiden. Ook komen de voor non-profitorganisaties typerende kenmerken aan de orde (paragraaf 2). Vervolgens wordt aandacht besteed aan de vraag welke perspectieven er zijn voor een bedrijfsmatig opereren van non-profitorganisaties, maar ook met welke belemmeringen rekening moet worden gehouden (paragraaf 3). Ter afsluiting volgen enkele conclusies en kanttekeningen (paragraaf 4).

2. Identiteit van non-profitorganisaties

In deze paragraaf staat de vraag centraal naar het wezen van non-profitorganisaties: wat doet deze organisaties verschillen van op winst gerichte organisaties? In paragraaf 2.1 bespreek ik eerst de motieven voor de oprichting en instandhouding van dit soort organisaties. Daarna worden in paragraaf 2.2 enkele typen non-profitorganisaties (npo's) behandeld. In paragraaf 2.3 wordt aandacht besteed aan het wezenskenmerk van npo's en in paragraaf 2.4 komen enkele secundaire kenmerken aan de orde.

2.1. Motieven voor de oprichting en instandhouding van non-profitorganisaties

Welke motieven kunnen leiden tot de oprichting of instandhouding van npo's? Ik beperk me tot een beknopte behandeling van deze vraagstelling (zie verder: Abbing, 1978; Van Helden en Van de Poel, 1981; Koopmans, e.a., 1991, hoofdstuk 7; Groot en Van de Poel, 1993, hoofdstuk 2).

Ten eerste is van belang de voortbrenging van *collectieve goederen*. Dit zijn goederen die technisch niet zijn te splitsen in eenheden die op markten kunnen worden verkocht en waarbij burgers niet kunnen worden uitgesloten van het profijt ervan. Over de voortbrenging van collectieve goederen beslist de overheid. Vaak vindt de productie ervan ook plaats binnen de overheid of in een door de overheid gesubsidieerde npo. Voorbeelden zijn: algemeen bestuur, defensie, justitie en wegenbeheer. De tegenhanger van het collectieve is het individuele goed, dat op markten wordt aangeboden en waarbij genot en betaling hand in hand gaan, bijvoorbeeld bij melkprodukten of hifi-apparaatuur. Individuele goederen worden in het algemeen geproduceerd door profitorganisaties.

Ten tweede kan de overheid de wens te kennen geven om de productie en het verbruik van particuliere goederen te beïnvloeden: ofwel door deze tegen een lang niet kostendekkende prijs ter beschikking te stellen, teneinde mogelijke drempels voor consumptie te verlagen (denk aan onderwijs), ofwel door de consumptie af te remmen (bijvoorbeeld via accijnshoofden op alcohol of tabak). Men spreekt in dit verband over *bemoeigoederen*. De overheid heeft overigens ook andere dan financiële middelen om de consumptie te beïnvloeden, zoals voorlichting (ter bevordering van een milieuvriendelijk gedrag) of verbodsbepalingen (bij de handel en het gebruik van drugs). Bemoeigoederen kunnen door de overheid worden voortgebracht (openbaar onderwijs), in door de overheid gesubsidieerde instellingen (bejaardenoorden), of door subsidiëring van, dan wel door het opleggen van heffingen aan particuliere bedrijven (denk aan respectievelijk technologie-subsidies en accijnzen op alcohol en tabak).

Ten derde kan de overheid uit overwegingen van *inkomensverdeling* invloed willen uitoefenen op het gebruik van en de betaling voor bepaalde diensten. Hierbij zijn vele varianten denkbaar, zoals:

- subsidies, bijvoorbeeld bij de huursubsidie;
- kwijtschelding van heffingen; dit geldt bijvoorbeeld voor bepaalde groepen 'minima' in het geval van gemeentelijke belastingen;
- premiestelsels, zoals bij premies voor ziektekosten;
- heffing van eigen bijdragen die inkomensafhankelijk zijn, zoals bij kinderopvang en bejaardenzorg.

Soms gaat het daarbij om voorzieningen die door de overheid zelf worden aangeboden, maar vaak gebeurt dat in npo's buiten de overheid (denk aan gezondheidszorg, maatschappelijke dienstverlening en kinderopvang).

Aangetekend zij dat de productie van bemoeigoederen ook kan samengaan met het oogmerk invloed uit te oefenen op de inkomensverdeling. Zo subsidieert de overheid de instandhouding van verzorgingsplaatsen in de bejaardenzorg (teneinde een voldoende hoog voorzieningenniveau te garanderen), terwijl de betaling van de daarvoor relevante eigen bijdrage van de bewoners inkomensafhankelijk is (in die zin dat zorg behoevende

bejaarden, die over onvoldoende inkomen en vermogen beschikken, een sociale uitkering ontvangen, waarmee de eigen bijdrage kan worden voldaan).

Een vierde argument kan zijn dat particuliere goederen *externe effecten* teweeg brengen, in casu effecten voor anderen dan de kopers van deze goederen. Als deze effecten negatief zijn (vervuiling), kan de overheid prijsmaatregelen nemen die het gebruik ervan afremmen, of leiden tot vermindering van deze effecten bij de productie. Naast negatieve, zijn ook positieve externe effecten mogelijk, zoals bij woonhuizen die monumentale waarden bezitten. Vaak leidt het bestaan van externe effecten niet tot productie binnen een npo. In uitzonderingssituaties kunnen externe effecten zodanig aanzienlijk zijn - bijvoorbeeld bij een monumentaal gebouw dat geen enkele particulier wil restaureren uitgaande van bestaande subsidieregelingen - dat de overheid zelf als eigenaar/beheerder moet gaan optreden; het omvangrijke externe effect leidt dan tot het ontstaan van een npo.³

Een vijfde argument houdt verband met het bestaan van een *natuurlijk monopolie*. Sommige goederen zijn uitermate kapitaalintensief en worden geproduceerd tegen afnemende gemiddelde kosten. Er zijn dan positieve schaafeffecten: hoe groter de schaal, des te lager de gemiddelde kosten per eenheid produkt. Het is in het belang van de samenleving dat het betrokken produkt slechts door één aanbieder wordt voortgebracht. Dit is de 'natuurlijke monopolist'. Om machtsmisbruik van deze monopolist tegenover zijn consumenten te voorkomen, wordt de productie door de overheid zelf ter hand genomen of in sterke mate gereguleerd. De nutsbedrijven zijn hier de voor de hand liggende voorbeelden. Bij de distributietechnologie spelen overigens ook factoren die de vestiging van een overheidsmonopolie rechtvaardigen.

Een laatste groep van argumenten heeft niet te maken met redenen voor overheidsingrijpen, maar met *overwegingen die bij particulieren kunnen leven om financieel bij te dragen aan of te participeren in een npo*:

- a. men levert donaties aan organisaties die relevant geachte doelen nastreven, maar die geen direct profijt opleveren voor de donor (denk aan organisaties die werkzaam zijn in ontwikkelingslanden, zoals de NOVIB);
- b. men levert donaties aan organisaties die relevant geachte doelen nastreven, maar die slechts met geringe kans en dan ook nog op termijn kunnen leiden tot profijt ervan voor de donor (bijvoorbeeld organisaties voor fundamenteel medisch onderzoek, zoals het Koningin Wilhelminafonds);
- c. men draagt financieel bij aan organisaties die activiteiten ontplooiën, waar een (deels) direct profijt voor de contribuanten uit voort vloeit (bijvoorbeeld verenigingen voor amateuristische sport en muziek, of kerkgenootschappen).

Bij deze opsomming van motieven wordt een tweetal kanttekeningen geplaatst.

Ten eerste geldt dat velen ook in natura, vaak in de vorm van vrijwilligerswerk, bijdragen aan organisaties die voor hen relevant geachte activiteiten verrichten. Bij deze organisaties gaat het zowel om door de overheid gesubsidieerde, cliëntgerichte organisaties (zoals bejaardenoorden en bibliotheken) als om organisaties die bekostigd worden met bijdragen van sponsors of leden (zoals respectievelijk Amnesty International en

sportverenigingen). De motieven hiertoe kunnen legio zijn, variërend van ideële tot overwegingen die verband houden met het vinden van een zinvolle tijdsbesteding.

Ten tweede wordt in deze oratie niet expliciet aandacht geschonken aan de wijze waarop npo's door de overheid kunnen worden bestuurd. In dit verband wordt door Verheyen een onderscheid gemaakt tussen centrale en decentrale besturing, terwijl bij decentrale besturing een nader onderscheid wordt gemaakt tussen sturing door middel van een budgetstelsel of sturing aan de hand van een prijsstelsel. Verheyen maakt duidelijk dat een drietal overwegingen bepalend kan zijn voor de in dit verband te maken keuze: de politieke invloed die de overheid wenst uit te oefenen, de professionele deskundigheid die binnen npo's aanwezig is en de mate van concurrentie (zie verder: Verheyen, 1992, hoofdstuk 1 en Nawoord). Het hier aangeduide thema heeft dus meer te maken met de sturing van npo's, terwijl bij ons de nadruk ligt op de sturing (en beheersing) binnen npo's.

2.2. Typen non-profitorganisaties

De in de vorige paragraaf besproken argumenten voor oprichting en instandhouding van npo's kunnen een rol spelen bij het onderscheiden van diverse typen npo's. In de onderhavige paragraaf behandel en commentarieer ik een tweetal indelingen. Op basis hiervan doe ik afsluitend een voorstel tot een indeling van npo's, waarbij categorieën worden onderscheiden die onderling verschillen voor wat betreft hun wijze van besturing.

1. De indeling van Anthony en Young (1993, pp. 48-52).

Npo's worden in eerste aanleg onderverdeeld in *overheids- en niet-overheidsorganisaties*. In de eerste groep is een onderverdeling mogelijk naar *het niveau van het openbaar bestuur*. Zo kunnen in Nederland Rijk, provincies en gemeenten worden onderscheiden. Ook waterschappen en gemeenschappelijke regelingen van overheden (gemeenten en/of provincies) behoren tot de overheidssector. Bij de niet-overheidssector is een onderscheid mogelijk tussen:

- organisaties die een bepaald *welzijnsdoel* nastreven, zoals ziekenhuizen, onderwijsinstellingen (voor zover deze niet tot de overheidssector behoren), verzorgingstehuizen voor bejaarden en instellingen voor maatschappelijk werk;
- en organisaties die gericht zijn op het bevorderen van het welzijn van de aangesloten leden, zoals kerken, vakbonden, verenigingen voor amateursport en de ANWB.

Een bezwaar tegen deze indeling is dat binnen de overheidssector ook npo's voorkomen die een welzijnsdoel ten behoeve van cliënten nastreven, zoals scholen voor openbaar basisonderwijs en universiteiten. Een ander bezwaar is dat organisaties die een algemeen welzijnsdoel nastreven soms cliëntgericht zijn (zoals bij sociaal-cultureel werk), maar ook kunnen zijn gericht op meer algemene welzijnsdoelen (bijvoorbeeld bij Green Peace). Ook de wijze van bekostiging - overheidsbijdragen versus bijdragen van leden of sponsors - kan in dit verband een onderscheidend kenmerk opleveren.

2. *De indeling van Bindenga* (Bindenga, 1988, p. 213; zie ook Herremans, e.a., 1993, hoofdstuk 1).

Deze indeling is gebaseerd op de mate waarin een npo *opbrengsten uit eigen dienstverlening* genereert. Daarbij worden vier typen onderscheiden, in de zin van npo's met:

- a. eigen opbrengsten uit dienstverlening, zoals nutsbedrijven;
- b. overwegend eigen opbrengsten uit dienstverlening, aangevuld met 'bijdragen om niet', bijvoorbeeld woningbouwcorporaties (met 'bijdragen om niet' worden bedoeld bijdragen die niet leiden tot directe tegenprestaties, zoals bij subsidies van de overheid of donaties van particulieren);
- c. overwegend 'bijdragen om niet', aangevuld met eigen opbrengsten uit dienstverlening, bijvoorbeeld een door de Rijksoverheid gesubsidieerd theatergezelschap;
- d. 'bijdragen om niet', bijvoorbeeld de planologische dienst van een provincie.

De typen a tot en met d zijn geordend op een schaal met als polen: *opbrengstenverwend en bestedingsgericht*.⁴

Een bezwaar tegen deze indeling is dat het begrip 'bijdrage om niet' een veel te ruime betekenis heeft. Een universiteit wordt mede bekostigd door het Ministerie van OCW op basis van het aantal studenten dat met een bepaalde successcore aan het onderwijs deelneemt en op grond van de kwaliteit van het uitgevoerde onderzoek. Wanneer inkomsten uit onderzoek en onderwijs ten behoeve van derden buiten beschouwing worden gelaten, zou een universiteit moeten worden geclassificeerd als een bestedingsgerichte npo (type d). Dat nu is, gezien de aard van het bekostigingsstelsel, aanvechtbaar. Wanneer er bijvoorbeeld minder studenten gaan studeren aan een universitaire instelling, zal ook de bekostiging door het ministerie van OCW worden verminderd. Een tweede bezwaar is dat er mogelijk belangrijke verschillen zijn ten aanzien van de bijdragen om niet, afhankelijk van de vraag of deze van de overheid, of van donerende particulieren afkomstig zijn. Immers, de wijze van sturing en verantwoording van de bestede middelen zal in het eerste geval aan veel meer voorwaarden onderhevig zijn dan in het tweede geval.

Ik sluit deze paragraaf af met een voorstel voor een indeling in npo's die enerzijds tegemoet komt aan de bezwaren tegen bovenstaande indelingen en anderzijds rekening houdt met de motieven voor oprichting en instandhouding van npo's (zie daarvoor paragraaf 2.1). Ik maak gebruik van de volgende criteria (zie tabel 1):

- het motief voor de oprichting en instandhouding van een npo;
- het al dan niet relevant zijn van overheidsbemoeiing, waarbij de aard van die bemoeiing is onderverdeeld naar zeggenschap en middelenvoorziening;
- de betekenis van opbrengsten uit eigen dienstverlening;
- de vraag of productie in een npo binnen of buiten de overheid plaats vindt.

Op basis van tabel 1 kunnen vijf typen npo's worden onderscheiden:

1. *de klassteke overheidsorganisatie*: de overheidsorganisatie die collectieve goederen voortbrengt;
2. *de klantorganisatie binnen en buiten de overheid*: een overheidsorganisatie of een buiten de overheid opererende npo die bemoeigoederen voortbrengt, waarbij veelal ook overwegingen van inkomensverdeling een rol spelen;

Tabel 1. Typen non-profitorganisaties

motief	overheids- bemoeiing	opbrengsten uit eigen dienstverlening	productie door	
			npo/overheid	npo/niet-overheid
natuurlijk monopolie	ja: zeggenschap	ja	nee	ja (nutsbedrijven)*
collectieve goederen	ja: zeggenschap/ middelen- voorziening	nee	ja (justitie/ politie)	nee
bemoeigoederen**	ja: zeggenschap/ middelen- voorziening	deels	ja (openbaar voortge- zet onderwijs)	ja (instellingen voor gehandicaptenzorg)
inkomensverdeling***	ja: zeggenschap/ middelen- voorziening	deels	ja (universiteiten)	ja (bejaardenoordn)
belang van particulie- ren	nee (geen direct profijt voor sponso- ren)	nee	nee	ja (NOVIB)
	nee (kans op profijt voor sponsors)	nee	nee	ja (KWF)
	nee (direct profijt voor leden)	deels	nee	ja (amat. sport of mu- ziek)

* Nutsbedrijven maken veelal geen deel (meer) uit van een overheidsorganisatie; de betrokken overheden (gemeenten en/of provincies) zijn slechts aandeelhouder.

** Hier is ook productie in een profitorganisatie mogelijk, bijvoorbeeld bij de productie van granen en melk (overheidssubsidies), of alcoholhoudende dranken en tabaksartikelen (accijnzen).

*** Er is hier vaak sprake van een overlapping met de voor bemoeigoederen gebruikte overwegingen; dat geldt ook voor de gehanteerde voorbeelden.

3. *de donororganisatie*: een particulier gesponsorde npo die geen of geen direct profijt oplevert voor de donors;
4. *de ledenorganisatie*: een particulier gesponsorde npo die wel direct profijt oplevert voor de donors;
5. *het overheidsmonopolie*: een organisatie die op basis van een natuurlijk monopolie kostendekkende tarieven in rekening brengt.

Het spreekt voor zich dat er ook mengvormen van deze organisatietypen bestaan, zoals door particulieren gesponsorde organisaties die voor de uitvoering van projecten tevens overheidssubsidies ontvangen (bijvoorbeeld de NOVIB).

In het vervolg van deze oratie zal de aandacht met name worden gericht op de onder 1 en 2 genoemde typen npo's. Een belangrijk verschil tussen deze beide typen is dat bij

type 1 (de klassieke overheidsorganisatie) de besturing in mindere mate kan steunen op bedrijfseconomische principes dan bij type 2 (de klantorganisatie binnen en buiten de overheid) het geval is. Immers, bij laatst genoemd type zijn de produkten/diensten duidelijker te omschrijven, terwijl bovendien vaak sprake is van een zekere marktwerking.

2.3. Het primaire kenmerk van npo's: dienstverlening in plaats van winstgevendheid

Bij de bepaling van de verschillen tussen profit- en non-profitorganisaties wordt, in navolging van Anthony en Young (1993, hoofdstuk 2), een onderscheid gemaakt tussen het *primaire of technische kenmerk* en de *secundaire of gedragsmatige kenmerken*. Het oogmerk is om de ideeën van Anthony en Young weer te geven en, met name ten aanzien het primaire kenmerk, aan een kritische beschouwing te onderwerpen.

Het technische of wezenskenmerk van npo's heeft betrekking op het doel van deze organisaties: men wil bepaalde voorzieningen in stand houden of *diensten verlenen*. Hoewel bij *profitorganisaties* meerdere doelstellingen van belang kunnen zijn, is het maken van *winst een van de belangrijkste oogmerken*.

Organisaties worden beoordeeld op grond van effectiviteit en efficiency. De effectiviteit betreft de mate waarin de aangeboden diensten (outputs) voldoen aan de terzake gestelde doelen. De efficiency heeft betrekking op de relatie tussen produktiemiddelen (inputs) en diensten (outputs). *Bij een npo ontbreekt een algemene, enkelvoudige en kwantitatieve beoordelingsmaatstaf*. Een dergelijke maatstaf is bij *profitorganisaties* daarentegen wel aanwezig: *de winst is een indicatie voor zowel effectiviteit als efficiency*. Bij de winstgevendheid van een profitorganisatie wordt immers niet alleen aandacht geschonken aan de kostenkant van de onderneming, maar ook de opbrengsten zijn in geldeenheden uit te drukken, en daardoor op een vergelijkbare noemer te brengen als de kosten. Ook bij npo's kunnen de kosten van de diensten worden bepaald, maar een waardering in geld van de opbrengsten ontbreekt in het algemeen.

De irrelevantie van de winstmaatstaf en de oriëntatie van een npo op dienstverlening heeft enkele belangwekkende consequenties. Deze worden hieronder toegelicht aan de hand van voorbeelden en ter afsluiting becommentarieerd.

a. Een 'over all'-criterium voor succes ontbreekt

Stel bijvoorbeeld dat bij de discussie over de budgettaire ruimte voor nieuw beleid van een provincie een keuze moet worden gemaakt tussen meer middelen voor onderhoud van wegen en een hogere subsidie voor een dansgezelschap. Beide alternatieven kunnen worden onderbouwd met argumenten, maar de vertaling van die argumenten naar een 'overall-beoordelingsmaatstaf' is moeilijk, zo niet onmogelijk.

Dit voorbeeld maakt duidelijk dat het ontbreken van een 'over-all'-criterium voor de beoordeling van een npo ertoe leidt dat er relatief *meer mogelijkheden zijn voor het optreden van conflicten omtrent na te streven doelstellingen dan bij op winst gerichte ondernemingen*.

b. *Afweging van alternatieven op grond van ongelijksoortige, deels niet-kwantitatieve maatstaven*

Bij een gemeentelijke sociale dienst wordt bijvoorbeeld de verstrekking van uitkeringen op grond van de Algemene Bijstandswet beoordeeld aan de hand van:

- de gemiddelde termijn waarop een beschikking op een aanvraag voor een uitkering wordt genomen;
- het percentage van de uitkeringsbeschikkingen dat niet ongewijzigd in stand kan blijven na een bezwaar- of beroepsprocedure;
- de opvatting van de cliënten omtrent het verleende dienstbetoon door medewerkers van de sociale dienst;
- de ambtelijke kosten per uitkeringsgerechtigde.

Dit voorbeeld illustreert dat een npo vaak op grond van diverse, ongelijksoortige criteria moet worden beoordeeld (de omvang en kosten van de dienstverlening, de vereiste kwaliteit en de waardering van de cliënt). Een dergelijke beoordeling kan zinvol zijn:

- bij een vergelijking van de desbetreffende gemeente met een andere gemeente, of bij een vergelijking van de betrokken gemeente van jaar tot jaar;
- bij een vergelijking van enkele alternatieve procedures voor verstrekking van deze uitkeringen.

Deze implicatie gaat niet alleen op voor een afweging tussen verschillende beleids-terreinen (zoals bij a), maar ook voor een afweging van alternatieven binnen een zelfde beleidsterrein. De 'performance' van een npo is aldus meer-dimensionaal. Soms is deze zelfs moeilijk te meten, omdat ook andere factoren een belangrijke invloed uitoefenen en de effecten pas op termijn zichtbaar zijn. Men denke bijvoorbeeld aan de opstelling van een streekplan door een provincie: de doelen worden gaande de planopstelling ontwikkeld en de mogelijke effecten zijn pas op een termijn van bijvoorbeeld tien jaren zichtbaar; bovendien worden deze effecten in sterke mate beïnvloed door factoren die de planopsteller niet zelf kan beheersen, zoals de economische ontwikkeling (zie ook: Mayston, 1985, p. 68).

c. *Decentralisatie van besluitvorming en monitoring is kostbaar*

Stel een havengemeente heeft de uitvoering van het economische beleid overgedragen aan een havenschap, waarvan zij de enige eigenaar is. Het zal moeilijk zijn voor deze gemeente om een dergelijk schap slechts incidenteel, bijvoorbeeld eens per jaar, te beoordelen aan de hand van enkele eenvoudige maatstaven. De bemoeienis met het beleid van het havenschap zal waarschijnlijk intensief zijn, met inbegrip van de daarbij nodig geachte informatie-uitwisseling. Daarbij wordt bijvoorbeeld maandelijks informatie uitgewisseld, beoordeeld en besproken omtrent het aantal contacten met nieuwe vestigingskandidaten, de kans op succes van bestaande vestigingscontacten, de kwaliteit van de infrastructuur, de deelname aan beurzen en aquisitiereizen en de budgetten voor diverse groepen van activiteiten.

De vraag is nu of de aldus gegeven implicaties van het wezenskenmerk van npo's voor alle typen npo's opgaan.

Hoewel kan worden bevestigd dat vrijwel alle npo's gericht zijn op dienstverlening, zijn er ook uitzonderingen. In een enkel geval houdt een npo zich bezig met de levering van *tastbare producten*, bijvoorbeeld bij een waterbedrijf, of bij een uitgeverij op ideële grondslag.

Ofschoon bij npo's de winstmaatschap ontbreekt, heeft een belangrijk deel van de npo's wel degelijk te maken met *in geld uitgedrukte opbrengsten*, in de zin van contributies of vergoedingen voor geleverde diensten. In een enkel geval zijn deze de enige bron van inkomsten (denk aan de ANWB), in veel meer gevallen is sprake van een gemengde bekostiging, in de zin van bijdragen van de overheid, naast eigen opbrengsten uit dienstverlening (bijvoorbeeld bij een door de Rijksoverheid gesubsidieerd symfonie-orkest, of een door een gemeente gesubsidieerde bibliotheek).

Bovendien komt het thans steeds meer voor dat ook de middelenvoorziening door de overheid afhankelijk wordt gesteld van *geleverde outputs/prestaties*; er is dan sprake van een 'quasi-marktsituatie'. Dit doet zich voor bij de bekostiging van universiteiten en ziekenhuizen (Groot en Van de Poel, 1993, hoofdstuk 8; Groot, 1994a, 1994b). Zo worden universiteiten door het ministerie van OCW voor hun onderwijs- en onderzoeksactiviteiten respectievelijk mede bekostigd:

- op basis van het aantal studenten dat met goed gevolg een wetenschappelijke opleiding binnen een zekere tijd voltooit (instroom van studenten en studierendementen zijn daarbij bepalende factoren);
- op grond van het aantal promoties (per promotie ontvangt de betrokken instelling een bepaald bedrag) en door de kwaliteit van de onderzoekoutput, tot uitdrukking komend in de beschikbaarstelling van additionele financiële middelen ten behoeve van erkende onderzoekscholen.

Deze wijze van bekostiging zal ook de planning en beheersing binnen de betrokken npo's niet onverlet laten. Hierbij moet wel worden erkend dat een beoordeling *op louter financiële baten/lasten* niet voor de hand ligt. Met twee voorbeelden kan dit worden geïllustreerd:

- Een universiteit, die beschikt over een theologische faculteit, zal deze niet makkelijk opgeven, ondanks de omstandigheid dat er in het algemeen 'veel geld bij moet': de via de bekostiging verworven gelden wegen niet op tegen de te maken kosten. De instandhouding van een 'verliesgevende' faculteit kan worden beargumenteerd met inhoudelijke overwegingen, die kunnen samenhangen met het belang van de betrokken opleiding en het profiel van de desbetreffende universiteit. Door gebrek aan belangstelling van studenten, kan onder druk van het ministerie van OCW, overigens wel een vermindering van het aantal theologische faculteiten plaats vinden.
- Een schouwburg zal zijn programmering niet uitsluitend baseren op de 'bijdragemarges' per voorstelling, in de zin van het verwachte verschil tussen de baten van een voorstelling en de specifiek daarmee samenhangende kosten. Ook kwaliteit, vernieuwing en variëteit spelen een belangrijke rol. Zijn het niet juist deze redenen die maken dat een schouwburg in het algemeen door de overheid wordt gesubsidieerd? Anders kan Van der Valk wel alle Nederlandse schouwburgen gaan exploiteren.

Een laatste kanttekening houdt verband met de omstandigheid dat ook voor *profitorganisaties de winstmaatstaf niet de enig relevante beoordelingsmaatstaf* is. Het voert te ver hierop uitgebreid in te gaan. Daarom wordt volstaan met een enkele opmerking. Algemeen wordt onderkend dat de winstmaatstaf een te hoog aggregatieniveau heeft en bovendien te sterk is gericht op het korte-termijn succes van de onderneming. In recente literatuur wordt daarom een lans gebroken voor beoordelingssystemen, waarin naast financiële aspecten (zoals de winst en het marktaandeel), ook aspecten als kwaliteit en innovatief vermogen een rol moeten spelen (zie verder: Johnson en Kaplan, 1987; Kaplan en Norton, 1992).

2.4. Secundaire kenmerken

Naast het in de vorige paragraaf besproken primaire kenmerk van npo's, kunnen ook andere, als secundair aangeduide kenmerken worden genoemd (zie voor een uitgebreider overzicht: Anthony en Young, 1993, pp. 55-70):

- a. vaak zijn npo's er om binnen *wettelijke kaders* bepaalde taken uit te voeren (denk aan de Sociale verzekeringsbank of de Informatiebeheergroep Groningen, die onder andere de studiefinanciering uitvoert). Soms beschikt men over een door de overheid gevestigd *monopolie*, zoals bij de nutsbedrijven. Er zijn dan geen prikkels om andere produkten voort te brengen of andere markten te betreden. Ook interne processen worden volgens lang beproefde procedures afgewikkeld. Men ontwikkelt vaste patronen die ingesleten raken. Dit kan leiden tot *rigiditeit en een overheersende invloed van tradities*. Een en ander kan tot uitdrukking komen in het voeren van archaische administratiesystemen (bijvoorbeeld bij de Nederlandse Rijksoverheid: het kasstelsel) tot weerstanden tegen alles wat in de betrokken sector ongebruikelijk is ("voor het vinden van pleegouders maak je nou eenmaal geen reclame!");
- b. veel npo's zijn *arbeidsintensief*. De personeelslasten zijn de belangrijkste kostenpost. De produktiefactor 'personeel' laat zich veel moeilijker in een eng keurslijf van normen en standaarden dwingen dan machines en apparatuur, die in profitorganisaties vaak relatief belangrijker zijn. In sommige npo's treden extra complicaties op die te maken hebben met de hoge mate van *professionaliteit van het personeel* (bijvoorbeeld bij de Rijksplanologische Dienst, een universiteit of ziekenhuis). Professionals laten zich in sterke mate leiden door maatstaven en gebruiken die bij hun professie behoren ("voor mij als hartchirurg is het duurste apparaat nog niet goed genoeg" of "liever één wetenschappelijk artikel in een internationaal toptijdschrift dan tien in Nederlandse tijdschriften"). Professionals laten zich niet makkelijk sturen door - in hun ogen - 'leken-managers' en als men zelf tot het geven leiding geroepen is, zijn managementkwaliteiten lang niet altijd een vanzelfsprekendheid.
- c. Bij profitorganisaties zijn de gezags- en verantwoordelijkheidsrelaties vaak helder: de directeur of raad van bestuur heeft de leiding en eindverantwoordelijkheid en er is een toezichthoudend orgaan, meestal een raad van commissarissen, namens de eigenaren. De commissarissen moeten daarbij handelen in het belang van de vennootschap. Bij npo's is de *leiding en eindverantwoordelijkheid veelal meer*

gefragmenteerd, bijvoorbeeld bij een ziekenhuis over de directie en het bestuur en bij een gemeente over de Raad, het college van BenW en het managementteam. Een andere complicatie is in dit verband dat veelal moet worden gewerkt met 'leken-bestuurders'. Zo heeft een wethouder, die vroeger leraar geschiedenis is geweest, niet automatisch verstand van de technische dienst, waarvoor hij verantwoordelijk is. Meer algemeen geldt dat politieke bestuurders primair zullen worden verkozen op grond van hun politieke machtspositie en minder op basis van managementkwaliteiten.

Uitdrukkelijk moet worden gewaakt voor de pretentie dat de hier behandelde eigenschappen een scherpe cesuur mogelijk maken tussen profit- en non-profitorganisaties: het gaat veeleer om tendenties, casu quo om 'verhoogde kansen dat een bepaalde eigenschap zich voordoet' (zie verder: Van Helden, 1994, p. 7). Bovendien moet worden opgemerkt dat de genoemde eigenschappen soms berusten op zelf opgelegde beperkingen en dus veranderbaar zijn, hetgeen in de praktijk van veel npo's duidelijk zichtbaar wordt (hierop kom ik in de volgende paragraaf terug).

3. De bedrijfsmatige non-profitorganisatie

Wat is een bedrijfsmatige non-profitorganisatie? Het voor de hand liggende antwoord op deze vraag is dat het hier gaat om een npo die gebruik maakt van *bedrijfseconomische principes en methoden*. Naar veler opvatting kan de *management control-cyclus* worden opgevat als het bedrijfseconomische principe (Anthony, 1988, hoofdstuk 1; Bouma, 1982, hoofdstuk VI; Emmanuel, e.a., 1990, hoofdstuk 1). Het gebruik van bedrijfseconomische methoden wordt veelal binnen dit kader beschouwd. Het gaat hierbij onder meer om modellen voor de structurering van organisaties, planningmodellen, methoden van investeringsselectie, methoden voor de berekening van kostprijzen en interne verrekentprijzen, methoden voor het gebruik van marktinstrumenten en technieken van marktonderzoek.

In het navolgende wordt ingegaan op de specifieke inhoud van het begrip management control bij npo's (paragraaf 3.2). Vervolgens wordt dit begrip uitgewerkt voor één terrein van de bedrijfseconomie, en wel voor de *interne berichtgeving of management accounting* (paragraaf 3.3). In de paragrafen 3.4 en 3.5 worden illustraties van toepassingen van management accounting binnen npo's gegeven. Daarbij wordt respectievelijk aandacht besteed aan de betekenis van de produktbegroting bij gemeenten voor management control-oogmerken en aan de dynamiek van de financieel-economische functie in npo's. Aan de hand van deze voorbeelden tracht ik duidelijk te maken welke mogelijkheden er zijn voor een bedrijfsmatig opereren van npo's, maar ook met welke belemmeringen rekening moet worden gehouden. Eerst zal in paragraaf 3.1 worden ingegaan op de veranderende context waarbinnen vele npo's heden ten dage moeten opereren. Deze veranderingen hebben hun weerslag op de wijze van besturing van dit soort organisaties.

3.1. Omgevingsveranderingen bij non-profitorganisaties

Enkele belangrijke veranderingen van de context, waarin npo's opereren, zullen hier worden besproken. Sedert het begin van de jaren tachtig is sprake van *omvangrijke overheidsbezuinigingen*, terwijl er anderzijds druk is om *bepaalde nieuwe voorzieningen in het leven te roepen, of sommige bestaande voorzieningen uit te breiden* (zie verder: Meijerink, 1994). Men denke hierbij aan de hulp voor asielzoekers, de bijstand bij internationale vredesoperaties en de uitbreiding van gevangenscapaciteit. De vermindering van middelen voor zowel de klassieke overheidsorganisatie als de klantorganisatie binnen en buiten de overheid heeft een aantal ingrijpende gevolgen gehad:

- sommige voorzieningen zijn verdwenen (zo is bijvoorbeeld de BKR, de Beeldende Kunstenaars Regeling, afgeschaft en is een deel van de symfonie-orkesten opgeheven);
- de omvang van andere voorzieningen is gereduceerd (zoals bij de vermindering van het aantal plaatsen in de bejaardenzorg);
- sommige voorzieningen zijn beter op elkaar afgestemd (bijvoorbeeld de integratie van kruiswerk en gezinsverzorging);
- concurrentie tussen alternatieve aanbieders binnen de npo-sector is gestimuleerd, onder meer door op output gebaseerde bekostigingssystemen, zoals bij universiteiten;
- bij vrijwel alle npo's is de efficiency vergoot;
- er is meer aandacht ontstaan voor een adequate organisatie van de betrokken voorzieningen (uitbesteding, verzelfstandiging, zelfbeheer, contractmanagement, e.d.);
- er is grotere zeggenschap gegeven aan professionele managers die 'op afstand' worden bestuurd door het (politieke) bestuur.

Deze tendenties zullen zich in de toekomst naar verwachting onverminderd voordoen. Hiermee moet bij de wijze van besturing van npo's rekening worden gehouden, zoals in het vervolg zal worden toegelicht. Overigens zij opgemerkt dat er ook twijfel bestaat omtrent de *legitimiteit* van diverse voorzieningen die door de overheid worden bekostigd, bijvoorbeeld bij de aard en omvang van de inspanningen voor defensie, bij voorzieningen ten behoeve van asielzoekers en bij de wijze van bestrijding van het drugsprobleem.

3.2. Management control in non-profitorganisaties

Management control is het proces waarmee organisaties proberen te bereiken dat er een effectieve en efficiënte inzet van middelen plaats vindt met het oog op het realiseren van de voor die organisatie relevante doelstellingen.² De twee onderling samenhangende elementen van het management controlproces zijn de planning en beheersing. *Planning* betreft de wijze waarop het management de toekomst wenst te beïnvloeden: welke zijn de relevante doelstellingen, met welke omgevingsfactoren moet rekening worden gehouden en welke instrumenten moeten worden ingezet om de doelstellingen te realiseren? *Beheersing* heeft betrekking op de middelen die het management gebruikt om het plan uit te voeren; het gaat hier om het vergelijken van de werkelijke en geplande uitkomsten en het op basis daarvan ondernemen van actie (Euske, 1984, hoofdstuk 1; zie

voor een meer formele definitie van planning en beheersing: Bouma, 1982, pp. 169 en 176).

Voor een beter begrip van management control, kan vervolgens worden gewezen op de door Otley en Berry genoemde vier voorwaarden waaraan een 'controlled proces' moet voldoen (Otley en Berry, 1980). Ten eerste moet sprake zijn van min of meer ondubbelzinnige doelstellingen; anders ontbreekt een toetssteen voor control. Ten tweede moet de output van het proces meetbaar zijn in termen van de doelstellingen. Ten derde moet men beschikken over een voorspellend model van het betrokken proces, zodat de oorzaken voor het niet bereiken van gewenste kenmerken (waarden) van de output kunnen worden opgespoord. Ten vierde moeten er mogelijkheden tot interventie bestaan. Het voorspellende model moet dus variabelen bevatten die voor de organisatie beheersbaar zijn. Deze interventies kunnen het gevolg zijn van discrepanties tussen de verwachte en gewenste waarden van doelvariabelen in de toekomst; het betreft hier sturende of plannende acties. Het kan ook zijn dat interventies het gevolg zijn van een discrepantie tussen gerealiseerde en gewenste waarden van de doelvariabelen; dit duidt op 'beheersing'.

In de praktijk wordt vrijwel nooit aan alle vier voorwaarden voor control tegelijkertijd voldaan. Voor veel organisaties geldt dat de control niet of niet volledig kan worden gescheiden van de feitelijke uitvoering van activiteiten binnen zo'n organisatie. Een organisatie is in termen van control onvergelykbaar met een thermostaat of automobiel. Daarom is 'self control' zo belangrijk.

In dit verband is het onderscheid tussen normatieve en instrumentele organisaties zinvol (Otley en Berry, 1980, p. 233; Emmanuel, e.a., 1990, pp. 24-27). Veel non-profitorganisaties bevatten kenmerken van zowel de normatieve als de instrumentele organisatie. In een *normatieve organisatie* zijn de participanten in sterke mate gecommitteerd aan de organisatie; in zijn meest extreme vorm zijn zij zelfs een *clan* (Ouchi, 1979). De clan selecteert zijn leden op grond van geschiktheid (men moet in het algemeen aan hoge opleidingseisen voldoen) of attitude ten opzichte van de activiteiten van de organisatie (om tot de organisatie te behoren, zullen toetreders zich moeten identificeren met wat de organisatie voorstaat en van haar leden verwacht). De uitingsvormen van een clan zijn gewoonten, tradities en rituelen. In een *instrumentele organisatie* daarentegen staan de participanten neutraal ten opzichte van de organisatiedoelen; de belangrijkste reden om deel te nemen aan de organisatie is om er 'per saldo beter van te worden'. In normatieve en instrumentele organisaties kan 'control' niet worden vorm gegeven door middel van bevelvoering door de controller en min of meer willoze onderdanigheid van degenen die 'controlled' worden. Hier gelden de woorden van Otley en Berry (1980, p. 237):

"In a normative organization the task of the management is not primarily one of dominance rather than it is one of encouraging self-regulation; in an instrumental organization limited or partial authority is ceded to management to legitimise its control actions"

Over het thema 'management control in non-profitorganisaties' heeft Neerlands hoogst genoteerde econoom van dit moment, Hofstede, een baanbrekend artikel geschreven, waarvan de essentie hier zal worden weergegeven. Hofstede maakt aannemelijk dat de

navolgende eigenschappen van activiteiten van non-profit-organisaties bepalend zijn voor de vorm van management control die moet worden gekozen (Hofstede, 1981; voor enkele verwante opvattingen zij verwezen naar: Van Helden, 1991).

- a. Zijn de *doelen van de activiteiten eenduidig*? Bij veel non-profit-organisaties is dit niet het geval. Dit kan een gevolg zijn van een 'waardenconflict', bijvoorbeeld tussen medici en economen in een ziekenhuis. Het kan ook zijn dat de oorzaak moet worden gezocht in onduidelijkheid omtrent de doel-middelenrelatie: lost men de problematiek van een te grote arbeidsongeschiktheid op door verbetering van de arbeidsomstandigheden of door verruiming van het begrip passende arbeid? Dubbelzinnigheid van doelstellingen kan voorts worden veroorzaakt door turbulentie in de omgeving, bijvoorbeeld in verband met maatschappelijke of technologische ontwikkelingen.
- b. Zijn de *outputs goed te meten*? Veel producten van npo's zijn als 'vaag' te kenschetsen. Men denke aan de effecten van een provinciaal streekplan, of aan de effecten van maatschappelijk werk.
- c. Zijn de *effecten van management-interventies bekend*? Voor sommige activiteiten van npo's moet deze vraag ontkennend worden beantwoord; onzekerheid over eigen handelen is dan niet substantieel te verminderen. Dit geldt bijvoorbeeld voor nieuwe programma's voor criminaliteitsbestrijding of technologiebeleid.
- d. Zijn de *activiteiten repeterend*? Sommige activiteiten van npo's zijn heterogeen, of zelfs uniek. Leereffecten zijn dan afwezig. De onder c genoemde voorbeelden zijn ook hier van toepassing.

Afhankelijk van het antwoord op bovenstaande vragen, onderscheidt Hofstede zes verschillende vormen van management control.

1. '*Routine control*'
Indien alle bovenstaande vragen ten aanzien van de eigenschappen van npo's bevestigend worden beantwoord, is het gebruik van een cybernetisch besturingsmodel mogelijk. Norm en resultaat worden met elkaar vergeleken en een verschil tussen beide indiceert een automatisch correctiemechanisme. Bedrijfsvoering lijkt op het werken van een thermostaat.
2. '*Expert control*'
Dit controltype doet zich voor indien de vragen, a, b en c bevestigend worden beantwoord, maar vraag d ontkennend. Er is dan sprake van een unieke activiteit, maar door de inschakeling van een expert die ervaring heeft met vergelijkbare activiteiten bij andere organisaties, is toch een betrekkelijk eenvoudige vorm van management control denkbaar (bijvoorbeeld bij de introductie van een nieuw computersysteem).
3. '*Trial and error control*'
Indien kennis omtrent de invloed van interventies door het management ontbreekt - vraag c krijgt een ontkennend antwoord - dan kan toch, ten minste als de activi-

teiten wel repeterend zijn, de hantering van een 'cybernetisch model' worden overwogen. Men denke aan het bij wijze van proef 'uitproberen' van verschillende toegangsprijzen bij de introductie van een theaterprogramma.

4. *'Intuitive control'*

Voorts is mogelijk de situatie, waarin informatie over de effecten van managementinterventies ontbreekt, terwijl het produkt uniek is (de vragen c én d wordt ontkennend beantwoord); men denke aan een reddingsoperatie voor een noodlijdende voetbalclub, of de fondswerving voor een geheel nieuw welzijnsdoel.

5. *'Judgemental control'*

Dit controltype geldt in die omstandigheden, waarin de doelstellingen helder zijn (vraag a wordt bevestigend beantwoord) en de outputs niet of moeilijk meetbaar zijn (een ontkennend antwoord op vraag b), bijvoorbeeld bij de start van een avantgarde-dansgezelschap.

6. *'Political control'*

Hiervan is sprake bij dubbelzinnige doelstellingen (vraag a wordt ontkennend beantwoord). Dit kan zich voordoen bij een arbeidsconflict tussen de overheid en de vakbonden waarbij de inzet van beide partijen mistig is. Onderhandelingen, crisismanagement e.d. spelen bij 'political control' een belangrijke rol.

De controltypen 1, 2 en 3 zijn per definitie *cybernetisch*, de typen 4, 5 en 6 niet. Maar hoe moet bij laatst genoemde typen de control dan wel plaats vinden? Als eigenschappen van diensten van npo's sterk afwijken van eigenschappen van massaproducten in de private sector, toont Hofstede zich een voorstander van het door March en Olsen ontwikkelde '*garbage can*'-model, dat geldt voor 'georganiseerde anarchieën'. Hierbij worden alle van belang zijnde vragen en onderwerpen als het ware in een 'vuilnisvat' gedumpt. Daarbij geldt voor de actoren als leidend beginsel dat van de 'cognitieve consistentie': mensen vormen zich een beeld van de wereld dat hun eigen belang dient en daarin passen bepaalde irrationele gedragingen, zoals vergeten, negeren en spelen. In deze opvatting worden acties niet zozeer gestuurd door doeleinden, maar geldt:

- dat dagelijks uitgevoerde acties hun ratio vinden in het verleden ('imitation');
- dat sommige acties niet door doeleinden worden gedetermineerd, maar dat deze doelstellingen achteraf door de acties worden gelegitimeerd ('rationalisation');
- dat acties kunnen worden gekozen omdat ze een bepaalde symbolische waarde hebben, bijvoorbeeld een indruk geven van de machtspositie van de betrokken beslisser.

(Vgl. Cooper e.a., 1981). In zo'n situatie is vooral de organisatiecultuur - de 'values', tradities en rituelen - bepalend voor het gedrag en dus ook voor het succes waarmee accountingsystemen kunnen worden gebruikt.

Hofstede komt tot een tweeledige waarschuwing bij de keuze van management controlvormen bij npo's.

Ten eerste moet worden voorkomen dat het cybernetische besturingsmodel niet wordt gekozen in situaties waarin de produkteigenschappen dit wel vergen. Dit kan zich

voordoen bij een welzijnsorganisatie met duidelijke produkt-klantrelaties - denk aan een bibliotheek -, waarbij kostenbewustzijn en attentie voor effectief handelen ten ene male ontbreken, omdat de betrokken professionals hun werkzaamheden afschermen met discussies over fundamentele waarden.

Het tweede aspect van de waarschuwing betreft het kiezen van een vorm van cybernetische control, terwijl de produkteigenschappen niet voldoen aan de voor die vorm van control vereiste aannames. Zo meent Hofstede dat diverse bij de overheid in zwang gebrachte accounting-systemen lijden aan het hier gesignaleerde euvel. PBBS (Planning, Programming en Budgeting System), ZBB (Zero Base Budgeting) en MBO (Management By Objectives) zijn vaak als totaal-systemen ingevoerd, terwijl deze voor veel overheidsprodukten niet toepasbaar zijn. Deze systemen gaan namelijk alle van de veronderstelling uit dat politieke keuzeprocessen kunnen worden gereduceerd tot de hantering van een verzameling relatief simpele technieken. Vaak wordt daarnaast aangenomen dat doelen en middelen in causale relatieschema's zijn onder te brengen, terwijl in de praktijk van het politieke spel interdependencies tussen doelen en middelen de overhand hebben. Voorts wordt uitgegaan van de naïeve stelling dat ondergeschikten zich gedragen conform de wensen van de organisatie; bij bijvoorbeeld ZBB, waar hele taakvelden ter discussie staan, is het maar zeer de vraag of de betrokken managers zich goedschiks naar de slachtbank laten leiden.

Hofstede trekt dan de volgende conclusies:

"There are no universally optimal procedures for judgemental and political control, while there are very likely universally optimal procedures for routine control.

.... political and especially garbage can models of management control systems will lead to considerably less precise predictions of how control will work than cybernetic models do ..

.... However, I believe that a vague model that corresponds to reality is still preferable to a precise model that does not." (Hofstede, 1981, p. 202).

Hoewel de analyse van Hofstede een gevarieerde kijk geeft op controlprocessen binnen npo's, is het onbevredigend dat er een wel erg scherpe cesuur wordt aangebracht tussen de cybernetische en 'garbage can'-controlypen. Zo valt te betwijfelen of in het geval van dubbelzinnige doelstellingen het controlproces volledig moet 'ontaarden' in irrationele, door machtsverhoudingen en rituelen bepaalde controlprocessen. Immers, ook binnen deze context kunnen bedrijfseconomische methoden een rol spelen, zij het dat deze rol meer ondersteunend en voorwaardescheppend zal zijn dan in situaties waarin aan alle voorwaarden voor 'routine control' wordt voldaan en bedrijfseconomische methoden pasklare oplossingen kunnen bieden voor gestelde problemen. In de volgende paragraaf zal dit verder worden uitgewerkt.

3.3. Management accounting in non-profitorganisaties

Management accounting is te omschrijven als het verzamelen, bewerken, ordenen, presenteren en gebruiken van gegevens over *kosten en opbrengsten* die van belang zijn voor het nemen van *beslissingen door het management* in een organisatie. Belangrijke

'deelgebieden' van de management accounting zijn budgettering, 'performance measurement', kostprijsberekening en de vaststelling van interne verrekenprijzen (zie bijvoorbeeld: Horngren, e.a., 1994; Bouma en Van Helden, 1994). De management accounting kan worden beschouwd als een belangrijk element van het management control-systeem (Emmanuel, e.a., 1990, hoofdstuk 1).

In aansluiting op de in de vorige paragraaf besproken ideeën van Hofstede over management control in non-profitorganisaties, staat in deze paragraaf de vraag centraal welke rol in dit soort organisaties is weggelegd voor de management accounting. De terzake door Earl en Hopwood ontwikkelde opvattingen bieden hiertoe een bruikbaar aanknopingspunt (Earl en Hopwood, 1980).

Earl en Hopwood poneren de stelling dat bij informatiesystemen, waaronder systemen van management accounting, veelal een technische invalshoek overheerst. De vraag naar de gebruiksmogelijkheden voor het management wordt veronachtzaamd. Bovendien wordt onvoldoende aandacht geschonken aan de relatie tussen de aard van de op te lossen problemen en de rol die informatiesystemen daarbij kunnen spelen. Bepleit wordt "a concern with information management as a substantive organizational phenomenon" (Earl en Hopwood, 1980, p. 3).

Deels analoog aan Hofstede's analyse van management control-typen bij npo's, wordt de rol van het informatiemanagement, waaronder de management accounting, bij de besluitvorming in organisaties, door Earl en Hopwood afhankelijk gesteld van het antwoord op een tweetal vraagstellingen:⁶

1. de mate van onzekerheid met betrekking tot de doelstellingen;
2. de mate van onzekerheid omtrent de voor de organisatie relevante transformatiefuncties van inputs in outputs.

In tabel 2 wordt de rol van de management accounting in relatie tot deze twee vraagstellingen schematisch aangegeven.

Traditionele, deels aan de 'operations research' ontleende, management accounting-methoden, zoals lineaire programmering en technieken van investeringsselectie, gaan uit van eenduidige doelstellingen en zekerheid omtrent oorzaak-gevolgrelaties. De management accounting is dan een antwoordmechanisme ("U vraagt en wij draaien"). Bij het ontbreken van heldere doelstellingen kan de management accounting echter geen eenduidige antwoorden opleveren omtrent te kiezen acties. In dit geval zal veeleer informatie worden verstrekt aan de hand waarvan participanten onderhandelingen kunnen voeren en compromissen sluiten. Bij afwezigheid van een inzicht in de transformatiefunctie kan de management accounting evenmin eenduidige antwoorden verschaffen, maar is misschien wel in staat ideeën voor mogelijke (soms experimentële) oplossingen aan te dragen.

Deze ideeën over de rol van de management accounting bij de besluitvorming zijn in het kader van deze oratie van belang, aangezien in paragraaf 2.3 is uiteengezet dat essentiële

kenmerken van npo's juist gelegen zijn in de omstandigheid dat doelen dubbelzinnig en transformatiefuncties van inputs in outputs onzeker zijn.

Tabel 2. De rol van de management accounting bij de besluitvorming in relatie tot onzekerheid (bron: Earl en Hopwood, 1980, pp. 7 en 8)

		onzekerheid omtrent doelstellingen	
		laag	hoog
onzekerheid omtrent transformatiefuncties	laag	besluitvorming d.m.v. calculatie: management accounting als antwoordmechanisme	besluitvorming d.m.v. compromissen: management accounting als dialoogmechanisme
	hoog	besluitvorming d.m.v. beoordeling: management accounting als leermechanisme	besluitvorming d.m.v. inspiratie: management accounting als ideemechanisme

* Tabel 3. Voorbeelden van besluitvorming en informatiemanagement in een gemeentelijke organisatie in relatie tot onzekerheid

		onzekerheid omtrent doelstellingen	
		laag	hoog
onzekerheid omtrent transformatiefuncties	laag	1. bestemming van budget voor onderhoud van wegen	2. middelen voor nieuw beleid bestemmen voor wegenonderhoud of verbetering van sportterreinen
	hoog	3. bestemming van middelen voor drugshulpverlening	4. bepaling functie en budget-omvang van een nieuw museum

Bij wijze van illustratie wordt in tabel 3 een viertal probleemstellingen, die zich binnen een gemeentelijke organisatie kunnen voordoen, geschematiseerd overeenkomstig de opvattingen van Earl en Hopwood (zie ook Ter Bogt, 1994).⁷

Ter toelichting bij deze tabel kan het volgende worden opgemerkt.

Geval 1

Bij wegenonderhoud beschikt men over standaarden, bijvoorbeeld in de volgende vorm: voor wegen van het type verkeersintensiteit x , dient men om de y jaren een slijtlaag aan te brengen van z cm., teneinde de kwaliteit van de weg op peil te houden. Beschikt men over de kwantitatieve waarden van x , y en z en heeft men de omvang en onderhoudstoe-

stand van het wegennet van een wegbeheerder in kaart gebracht, dan kan een gegeven budget aan de hand van rekenregels worden vertaald in te ondernemen onderhoudsactiviteiten.

Geval 2

Een gemeente moet een gegeven budget aanwenden ten behoeve van of een programma voor wegenonderhoud of een programma voor verbetering van de bestaande sportterreinen. Van beide alternatieven zijn de gevolgen van de budgetaanwending eenduidig te bepalen. De te maken keuze hangt uitsluitend af van het belang dat wordt gehecht aan elk der alternatieven. Dit vereist discussie over doelstellingen, mede aan de hand van cijfermatige consequenties. Het sluiten van compromissen ligt eveneens in de rede (bijvoorbeeld: "40% van het budget wordt besteed aan sportterreinen en 60% aan wegenonderhoud").

Geval 3

In dit geval heeft de gemeente een bepaald bedrag uitgetrokken voor drugshulpverlening. Men wil de overlast door en de gezondheidsrisico's bij drugsgebruikers verminderen. Men heeft voorts deze beide doelen ook concreet vertaald in meetbare taakstellingen. Toch kan het zijn dat men bij gebrek aan ervaring weinig weet over de wijze van inzet van de beschikbare middelen die het beste aan de realisatie van de doelstellingen bijdraagt (bijvoorbeeld laagdrempelige versus hoogdrempelige voorzieningen). In zo'n geval kan men bij andere gemeenten te rade gaan, die al wel ervaring op dit gebied hebben, men kan experts raadplegen, of experimenten opzetten. Accountinginformatie kan hierbij een rol spelen, maar moet met de nodige creativiteit en voorzichtigheid worden gebruikt.

Geval 4

Indien in een gemeente doel en functie van een nieuw museum ter discussie staan en ook de consequenties van elk der alternatieve museumplannen met grote onzekerheden zijn omgeven, speelt accountinginformatie slechts een bescheiden rol.

3.4. De produktbegroting bij gemeenten als management control-instrument⁸

In deze paragraaf wordt geïllustreerd op welke wijze management accountinginformatie kan worden gebruikt bij een bepaald type non-profitorganisatie. Meer in het bijzonder zal aandacht worden besteed aan de betekenis van de *produktbegroting* als management-controlinstrument bij een gemeentelijke overheid.⁹ Gepoogd wordt de mogelijkheden en belemmeringen van de toepassing van dit bedrijfseconomische instrument te laten zien. De gemeentelijke produktbegroting kan namelijk worden opgevat als een instrument dat een analogie vertoont met de in de profitsector gebruikte 'outputbudgettering'. Ter ondersteuning van de planningsfunctie kan voorts gebruik worden gemaakt van de in de profitsector bekende '*profitability analysis*'. Bij deze analyse wordt een antwoord gegeven op de vraag of een produkt uit een oogpunt van winstgevendheid moet worden gehandhaafd binnen het assortiment van een onderneming. Daarbij wordt een vergelijking gemaakt tussen de met dit produkt samenhangende kosten en opbrengsten, of meer in het bijzonder door de vermoedelijke verkoopprijs en kostprijs van dit produkt met elkaar te vergelijken (zie bijvoorbeeld Horngren, e.a., 1994, hoofdstuk 3, 6, 11 en 12).

Reeds op voorhand dient te worden benadrukt dat op één belangrijk aspect de analogie met de 'profitability analysis' niet opgaat: bij een groot aantal door de gemeente geleverde produkten wordt door de al dan niet identificeerbare afnemers namelijk geen prijs per eenheid betaald (de opbrengsten uit heffingen zijn relatief bescheiden van omvang; zie Van der Dussen, 1990, p. 60). Wat dit aangaat is er bij klantorganisaties binnen en buiten de overheid (zie paragraaf 2.2) sprake van een grotere mate van analogie, aangezien bij dit type organisaties de bekostigingssystemen mede zijn gebaseerd op geleverde diensten (bijvoorbeeld bij ziekenhuizen en universiteiten; zie Groot en Van de Poel, 1993, hoofdstuk 8).

Bij veel lagere overheden, gemeenten en provincies, heeft men zich gedurende de laatste tien jaren ingezet om de traditionele inputbudgettering te vervangen door outputbudgettering.

Bij *inputbudgettering* gaat het om de allocatie van een budget voor een aantal door de betrokken overheid uit te voeren taken. Bij de beheersing van inputbudgetten ligt de nadruk op de beantwoording van de vraag of de toegestane budgetten al dan niet worden of zijn overschreden.

De essentie van *outputbudgettering* is dat men per relevant geachte overheidstaak produkten definieert, om vervolgens taakstellende aantallen per produkt aan te geven, met inbegrip van de daartoe benodigde middelen; dit laatste impliceert dat ook de kosten per eenheid van elk der produkten kunnen worden berekend (Van Helden, e.a., 1994). In het licht van het voorgaande kan aan de produktbegroting zowel een plannings- als beheersingsaspect worden onderkend; de produktbegroting is daarmee, eventueel afgezien van een verantwoordingsmiddel, een *management control-instrument*. Er wordt gepland hoeveel eenheden van een produkt zullen worden voortgebracht en hoeveel kosten daarvoor mogen worden gemaakt. Aan de confrontatie tussen geplande en gerealiseerde produkten en de daarmee gemoeide kosten kunnen bijsturingsacties worden ontleend (zie over prestatiemeting bij gemeenten verder: Platform Beleidsanalyse, 1990; Haselbekke, e.a., 1991; Mol, 1991; Hatry, e.a., 1990).

Teneinde de mogelijkheden en belemmeringen van de toepassing van dit bedrijfseconomische instrument te laten zien, tracht ik drie vragen te beantwoorden:

1. kunnen gemeentelijke taken worden getypeerd door middel van produkten, en zo nee, welk type sturingsobject is dan wel adequaat?
2. hoe kan informatie over produkten (of andere relevante sturingsobjecten) in verkorte vorm worden gepresenteerd in verband met de management controлтаak die op een hoger niveau in de betrokken gemeentelijke organisatie moet worden uitgevoerd?
3. welke typen plannings- en beheersingsacties kunnen worden ondernomen?

Bij een gemeente zijn verschillende niveaus van sturing en beheersing relevant: de Raad, het college van BenW, het management van de diensten en de lagere hiërarchische niveaus binnen elk van de diensten. Het is gebruikelijk in aansluiting hierop verschillen-

de produktniveaus te definiëren. Naarmate een hoger niveau van sturing en beheersing in ogenschouw wordt genomen, hebben de produkten in het algemeen een meer globaal karakter. Zo kunnen, afhankelijk van de schaal en complexiteit van de beschouwde gemeente, twee tot vier niveaus worden onderscheiden. Voor het doel van de navolgende uiteenzetting, kan - ter vereenvoudiging - worden volstaan met twee niveaus;

- op het *eerste niveau* maakt het college van BenW budgetafspraken met de diensthoofden en legt hierover verantwoording af aan de Raad; deze afspraken hebben betrekking op zogeheten *beleidsprodukten*;
- op het *tweede niveau* worden budgetafspraken gemaakt tussen ieder van de diensthoofden en het tweede hiërarchische niveau binnen elk van de diensten. Deze afspraken betreffen zogenaamde *beheersprodukten*.

De samenhang tussen beleids- en beheersprodukten wordt tot uitdrukking gebracht door middel van een zogeheten *produkt-matrix*. Ter illustratie is een klein deel van de produktmatrix van een denkbeeldige gemeente in tabel 4 weergegeven.

Op basis van het in tabel 4 weergegeven voorbeeld tracht ik de eerder gestelde drie vragen te beantwoorden.

Differentiatie van prestatiemeting

Een *produkt* van een gemeente kan als volgt worden gedefinieerd (Schrijvers, 1994, p. 146):

"Een produkt is datgene wat een organisatie-eenheid aflevert aan iemand anders (burger, bedrijf, bestuur, andere organisatie-eenheid) buiten de grenzen van de eigen eenheid, waarmee het in een behoefte voorziet van die ander, ongeacht of die behoefte vrijwillig is ontstaan of op basis van wet of regelgeving is opgelegd, en waarvoor die ander in principe een prijs moet betalen, ongeacht of dat in werkelijkheid ook gebeurt."

Om bij outputbudgettering aan deze definitie te kunnen voldoen, zal een produkt (output) in beginsel *homogeen en kwantificeerbaar* moeten zijn. Aan deze eisen wordt echter lang niet altijd voldaan, hetgeen in tabel 5 aan de hand van voorbeelden uit tabel 4 zal worden toegelicht (ontleend aan: Ter Bogt en Van Helden, 1994; vgl. ook Mol, 1984).

Wanneer men te maken heeft met aggregereerbare en kwantificeerbare produkten, dan kunnen deze worden gespecificeerd door middel van gemiddelden of totalen. Zo is bij het taakveld sociale zaken het aantal behandelde aanvragen om een uitkering één van de beheersprodukten, waarvoor de gemiddelde kosten kunnen worden bepaald (vak I in tabel 5).

Tabel 4. Deel van de produktmatrix van een gemeente

taakveld	produkten op beleidsniveau	produkten op beheersniveau
coördinatie en bestuursondersteuning	centraal financieel beleid	- concernbegroting en -meerjarenraming; - concernrapportages.
	centraal personeelsbeleid	- coördinatie personeelsbeleid; - aantal personeelsleden waarvoor de personeelsadministratie wordt uitgevoerd.
sociale zaken	inkomensvoorziening sociale wetgeving; aantal uitkeringsgerechtigden	aantallen met betrekking tot: - intake; - behandeling aanvragen; - heronderzoek; - beëindigingsonderzoek; - juridische toetsing; - terugvordering; - verhaal; - administratie; - bezwaar en beroep.
	werkloosheidsbestrijding: aantal deelnemers aan werkgelegenheidsprojecten	aantal deelnemers met betrekking tot: - JWG; - Banenpool; - individuele trajectbegeleiding.
onderwijs	school-bestuurlijke taken openbaar basisonderwijs: a. inzet ambtelijk personeel voor materiële aangelegenheden b. inzet ambtelijk personeel voor personele aangelegenheden	Inzet ambtelijk personeel voor: bij a: - voorziening huisvesting; - andere voorzieningen; - materiële voorzieningen; en bij b: - personeelsbeheer; - beleidsvoorbereiding; - salarisadministratie.
	schoolzwemmen: aantal deelnemers aan schoolzwemmen	aantal deelnemers aan: - schoolzwemmen speciaal onderwijs; - schoolzwemmen basisonderwijs.

In de tabel worden slechts drie taakvelden van een gemeente opgenomen en per taakveld wordt slechts een deel van de mogelijke beleidsprodukten weergegeven; bij de definiëring van beleidsprodukten kan aansluiting worden gezocht bij de indeling in begrotingsfuncties volgens de comptabiliteitsvoorschriften, noodzakelijk is dit evenwel niet.

Tabel 5. Het gebruik van prestatie-indicatoren in relatie tot de aggregeerbaarheid en kwantificeerbaarheid van outputs

		Zijn outputs kwantificeerbaar?	
		Ja	Nee
Zijn outputs aggregaar?	Ja	I. Aggregeer gekwantificeerde outputs	II. Aggregeer outputs en specificeer kwaliteitsaspecten van deze outputs/of aggregeer throughputs, eventueel met specificatie van kwaliteitsaspecten
	Nee	III. Selecteer belangrijke outputs en kwantificeer ieder van de outputs	IV. Selecteer belangrijke outputs en specificeer voor elk input/throughput-indicatoren, eventueel met aanduiding van kwaliteitsaspecten

Zijn de outputs wel aggregaar, maar moeilijk te kwantificeren - denk bijvoorbeeld aan de concernrapportages binnen het taakveld bestuursondersteuning en coördinatie -, dan ligt het minder voor de hand uitsluitend het aantal outputs of de gemiddelde kosten daarvan als prestatie-indicatoren te nemen. In dit geval kan worden getracht de outputs te voorzien van *relevante kwaliteitsaspecten*. Zo kan in het gegeven voorbeeld informatie worden opgenomen over de rapportagefrequentie en de aard van de gerapporteerde informatie. Een mogelijk alternatief hierbij is om niet de outputs te meten, maar de *activiteiten* (de throughputs), zoals het aantal uren dat wordt besteed aan de opstelling van deze rapportages, eventueel aangevuld met kwaliteitsindicatoren (vak II in tabel 5).

Is sprake van heterogene of zelfs unieke outputs, denk aan het produkt 'coördinatie personeelsbeleid' bij het taakveld coördinatie en bestuursondersteuning, dan leidt aggregatie van de outputs tot irrelevante informatie. Het is immers zinloos het aantal beleidsnota's, dat men opstelt ten behoeve van het personeelsbeleid, op te tellen of de gemiddelde kosten van deze beleidsnota's als prestatie maatstaven te hanteren. Dergelijke maatstaven geven geen wezenlijke informatie en zijn veelal eenvoudig te manipuleren. In dit geval zullen niet alle outputs moeten worden gespecificeerd, maar zou men zich kunnen beperken tot de politiek meest relevante outputs. Dit impliceert een *selectie- in plaats van een aggregatieprocedure*. Zijn de aldus gekozen outputs kwantificeerbaar, dan dient voor ieder van de outputs zo concreet mogelijk het te bereiken resultaat te worden gespecificeerd, bijvoorbeeld "de op te stellen beleidsnota over vermindering van het ziekteverzuim moet binnen twee jaren leiden tot een vermindering van het verzuim met twee procentpunten" (vak III in tabel 5).

Als het gaat om moeilijk te kwantificeren unieke outputs, zoals de presentatie van een beleidsnota over de verbetering van het financiële instrumentarium binnen een gemeente, dan zal men zich per gekozen produkt moeten beperken tot een *input- of throughput-indicator*, desgewenst aangevuld met kwaliteitsindicatoren. Zo kan men

bijvoorbeeld stellen dat een dergelijke beleidsnota op tijdstip X gereed moet zijn en op tijdstip Y moet leiden tot de formulering van concrete projectvoorstellen (vak IV in tabel 5).

Het in tabel 5 weergegeven schema kan eveneens worden gebruikt als leidraad voor verbetering van prestatiemeting. Zo kan men ernaar streven afspraken behorend tot vak IV te 'verschuiven' naar vak III, of door afspraken van vak II te 'verschuiven' naar vak I. In het voorgaande zijn de effecten van overheidshandelen (de 'outcomes'), hoe belangrijk ook, verder onbesproken gelaten (vgl. ook Mayston, 1985, p. 68).

De bovenstaande analyse rekent enerzijds af met opvattingen die claimen dat produktsturing het ultimum remedium zou zijn voor het opereren van overheidsorganisaties als bedrijven. Anderzijds biedt deze analyse wel perspectief om ook in die situaties waarin outputs moeilijk meetbaar en slecht kwantificeerbaar zijn, het rationaliteitsgehalte van de planning en beheersing te vergroten. Daarmee wordt - althans ten dele - voorkomen dat de door Hofstede bedoelde 'garbage can-control' op een onevenredig grote groep van overheidbeslissingen betrekking zou hebben. De door Hofstede genoemde 'judgemental control' krijgt daarmee een hoger rationaliteitsgehalte (zie paragraaf 3.2 en de appendix). Hoe goed overigens prestaties (outputs, throughputs, kwaliteitsindicatoren) ook zijn gespecificeerd, steeds dient te worden bedacht dat beslissingen omtrent de aanwending van middelen ten behoeve van 'concurrerende taakvelden' in hoge mate een politiek karakter dragen (dit is de door Hofstede bedoelde 'political control'; zie paragraaf 3.2). Wel kan worden gestimuleerd dat vaker dan thans het geval is ook produkt- en kosteninformatie bij dit type besluitvorming een rol speelt.

Informatie-indikking

De rode draad bij de opstelling van een produktmatrix als die in tabel 4 is de *differentiatie van informatievoorziening* op het bestuurlijke (beleids-) en ambtelijke (management)niveau. 'Informatie overload' moet worden voorkomen. Daarom is *selectie en/of aggregatie* van basisinformatie, die op het laagste managementniveau tot stand komt, ten behoeve van hogere niveaus noodzakelijk. Ook *de aard van de informatie* kan van niveau tot niveau verschillen, bijvoorbeeld: naarmate een hoger niveau in beschouwing wordt genomen, moet de informatie meer intersectoraal en prospectief zijn.

Hoe vindt nu de vertaling van informatie plaats van een lager naar een hoger niveau? Hier zijn in beginsel drie alternatieven:

- a. door *te aggregeren*: indien de eenheden waarop het beleidsprodukt betrekking heeft dezelfde zijn als de eenheden waarop de betrokken beheersprodukten betrekking hebben, is aggregatie zonder veel verlies aan informatie mogelijk. In tabel 4 doet dit zich voor bij het beleidsprodukt 'schoolzwemmen': de beheersprodukten 'schoolzwemmen speciaal onderwijs' en 'schoolzwemmen basisonderwijs' zijn op zinvolle wijze bij elkaar op te tellen. Zijn de eenheden van de beheersprodukten daarentegen ongelijksoortig, dan is geen prijs per prestatie meer mogelijk op geaggregeerd niveau, maar alleen een geldsbedrag; dit doet zich voor bij bijvoorbeeld het beleidsprodukt centraal personeelsbeleid;

- b. door te *selecteren*: door bijvoorbeeld per beleidsprodukt uitsluitend het daaronder vallende meest relevante beheersprodukt te kiezen, de andere beheersprodukten buiten beschouwing latend. Dit maakt wel een prijs per prestatie mogelijk, maar de betrokken prestatie dekt niet het hele domein af. Dit doet zich voor bij het beleidsprodukt werkgelegenheidsbeleid, waar het aantal deelnemers de som is van het aantal deelnemers aan JWG- en Banenpoolplaatsen; de trajectbegeleiding blijft dan buiten beschouwing (deze zou overigens ook niet mogen worden opgeteld bij het aantal deelnemers aan werkgelegenheidsprojecten, omdat een gedeelte van die deelnemers ook voor trajectbegeleiding in aanmerking zal zijn gekomen);
- c. door een *nieuw eigensoortig beleidsprodukt te definiëren*: een mogelijk voorbeeld is hier de verstrekking van uitkeringen door de sociale dienst: op beleidsniveau is de op beheersniveau gemaakte onderverdeling in intake, afhandeling, administratie en nazorg, e.a. vervallen en spreekt men over het produkt 'sociale uitkeringen'; men kan dan een prijs per uitkeringsgerechtigde berekenen voor het gehele traject.

Alternatief c is het meest aantrekkelijk, maar zal in vele gevallen niet realiseerbaar zijn. Vooral bij alternatief a en b is grote betrokkenheid vereist van de gebruikers op de diverse niveaus; immers zij moeten bepalen of er geaggregeerd dan wel geselecteerd moet worden en, zo er geselecteerd wordt, hoe de selectie moet uitvallen. In de gemeentelijke praktijk ziet men situaties, waarin het verband tussen beleids- en beheersinformatie ernstig tekort schiet. Daarbij doen zich twee extremen voor:

1. gevallen waarin op beheersniveau redelijk goed wordt voldaan aan de eisen van management control, vaak door middel van dienstbegrotingen, e.d., maar waarbij de informatie op beleidsniveau blijft steken in de tradities van de inputbegroting (metafoor: de informatiepyramide als 'kip zonder kop');
2. gevallen waarin juist op beleidsniveau betrekkelijk geavanceerde prestatiegegevens worden verschaft, zonder dat deze evenwel hun weerslag vinden in meer gedetailleerde prestatie-informatie op het managementniveau (metafoor: de informatiepyramide als 'vlag die de lading niet dekt').

Planning en beheersing

Met behulp van zorgvuldig gedefinieerde prestaties en calculatie van de daarmee gemoeide kosten, kunnen management control-acties vorm worden gegeven. Met enkele voorbeelden kan dit worden geïllustreerd:

- de kosten per eenheid van een prestatie kunnen van jaar tot jaar worden vergeleken of een vergelijking met een extern referentiepunt is mogelijk (zoals bij de kosten per uitkeringsgerechtigde in geval van inkomensvoorziening sociale zekerheid); hieraan kunnen signalen worden ontleend om de *efficiëntie* van bedrijfsprocessen te verbeteren;
- de verwachte aantallen van een bepaald type prestatie kunnen worden vergeleken met wat daaromtrent wenselijk wordt geacht (bijvoorbeeld in welke mate wordt de doelgroep door middel van faciliteiten voor schoolzwemmen bereikt?); ook kwaliteits-

teitsindicatoren kunnen in dit verband een rol spelen (bijvoorbeeld in welke mate wordt voldaan aan de kwaliteitseis dat een verzoek om een sociale uitkering binnen een taakstellende termijn van zes weken wordt afgehandeld?); hieruit kunnen signalen voortvloeien voor de aard, omvang en kwaliteit van het aanbod, die samenhangen met de *effectiviteit* van de beschouwde prestaties;

- veranderingen in de aard van de gewenste dienstverlening kunnen sneller en accurater worden vertaald in wijzigingen van het benodigde aanbod; dit verhoogt de *flexibiliteit* van de betrokken organisatie;
- kenmerken van prestaties, zoals hun aantal, kwaliteit en kosten, kunnen een rol spelen bij het antwoord op de vraag of het wenselijk is om de betrokken taak niet meer zelf uit te voeren, maar op enigerlei wijze te *verzelfstandigen*; hiermee is de *interne of externe organisatie* van de betrokken taak in het geding.

Idealiter zou, naast informatie over produkten (voorzover deze zijn te definiëren en te kwantificeren), informatie nodig zijn inzake de met die produkten samenhangende bedrijfsprocessen. Dit biedt betere aanknopingspunten voor sturing en beheersing dan wanneer uitsluitend wordt beschikt over produktinformatie. Bovendien is het van groot belang dat overheidsorganisaties in het algemeen, en gemeenten in het bijzonder meer aandacht krijgen voor de *effecten* die met hun beleid worden gesorteerd. Een bedrijfsmatige overheid is niet per definitie tevens een effectieve en gelegitimeerde overheid (zie verder: Leeuw, 1994). Voorts kan een overaccentuering van prestatiebudgettering de *typische rol van de overheid* in onze samenleving miskennen. Bekke zegt hierover het volgende:

"Wat....opvalt is de overmatige gerichtheid op presteren, output, produkten, maatschappelijke dienstbaarheid, zakelijke en belangengerichte positionering van beleid.... Wat gemist wordt is een oriëntatie op zorgvuldigheid, legaal handelen, procedurering, rechtsbescherming, democratische verantwoording en rechtmatigheid....." (Bekke, 1990, p. 16).

cultuur

Aan prestatiebudgettering zijn belangrijke *managementdimensies* verbonden. Degene die er mee moet werken, moet zelf het belang van outputs/activiteiten inzien. Dit eist overtuiging en begeleiding. Bovendien moet hij/zij weten dat het naast liggende hogere niveau in de organisatie er ook iets mee doet (wordt er 'meegedacht', wordt er teruggekoppeld?). Naarmate de produkten minder homogeen en moeilijker meetbaar zijn, worden deze voorwaarden des te belangrijker. Aan creativiteit en integriteit worden dan hogere eisen gesteld. Men dient namelijk te bedenken dat, anders dan bij profitorganisaties, er bij veel gemeentelijke produkten geen prijs per eenheid wordt betaald. De markt dwingt dus niet tot produktdefiniëring en kostprijsberekening. De organisatie zelf moet dan voorwaarden scheppen waardoor sturing en beheersing door middel van relevante prestatiemaatstaven ook daadwerkelijk zal plaatsvinden.

Differentiatie van informatievoorziening en de daaraan verbonden sturing werkt pas, als ieder zijn of haar rol goed kan vervullen. Met name aan de rol van het politieke bestuur worden hoge eisen gesteld. In dit verband wordt wel geponereerd dat het college van BenW en Raad moeten *sturen op hoofdlijnen* en zich dienen te richten op het formuleren

van strategisch beleid. Dat is echter gemakkelijker gezegd dan waargemaakt. Enkele in dit verband relevante aanbevelingen zijn:

- verschaft compacte verantwoordingsinformatie over bestaand beleid aan de Raad, maar wel informatie die uit een oogpunt van sturing interessant genoeg is;
- verstrek uitgebreide informatie over beleidsveranderingen (nieuw beleid/bezuinigingen), met expliciete aanduiding van stuurmogelijkheden;
- geef vertrouwen dat alle niet aan de Raad verschaft informatie periodiek wordt getoetst (dit eist een goede specificatie van de rol van centrale controllers en accountants);
- toon als college van BenW de bereidheid om ten behoeve van de Raad alternatieven aan te dragen bij beleidsontwikkelingen en niet alles volledig 'dicht te timmeren';
- vergroot de betrokkenheid van de Raad bij lange termijn-ontwikkelingen, bijvoorbeeld via themabijeenkomsten ter voorbereiding op beleidskeuzes.

Ik sluit deze paragraaf af met enkele *conclusies*.

1. Outputsturing bij gemeenten is een zinvol instrument, maar omdat bij veel gemeentelijke taakvelden de produkten heterogeen en/of moeilijk kwantificeerbaar zijn, is het vaak wenselijk uit te wijken naar sturing op activiteiten of inputs, aangevuld met relevante kwaliteitsindicatoren; het is daarom beter om in plaats van output-over '*prestatiebudgettering*' te spreken.
2. *Indikking van informatie* ten behoeve van sturing en beheersing op beleidsniveau is noodzakelijk om 'information overload' te voorkomen. Echter, gezien de heterogeniteit en gebrekkige kwantificeerbaarheid van veel gemeentelijke produkten, moet 'met beleid' een keuze worden gemaakt uit de *diverse mechanismen* die hier kunnen worden gebruikt, zoals aggregatie of selectie.
3. Gezien de dubbelzinnigheid van prestaties op zowel het beheers- als het beleidsniveau, is intensieve betrokkenheid van de gebruikers bij de opstelling van relevante prestatimaatstaven een 'must'. De pressie vanuit de markt, waar produkten tegen eenheidsprijzen worden verkocht, ontbreekt namelijk in het algemeen. '*Management commitment*' moet dit vacuüm opvullen.

Het spreekt voor zich dat aan het in deze paragraaf gegeven voorbeeld geen uitspraken kunnen worden ontleend omtrent prestatiesturing en -beheersing bij npo's in het algemeen. Daarvoor is de npo-sector niet homogeen genoeg (zie ook paragraaf 2.2). Wel kan worden gesteld dat bovenstaande analyse opgaat voor overheidsorganisaties met een takenpakket dat voornamelijk is gebaseerd op de voortbrenging van collectieve goederen, zoals gemeenten, provincies en delen van de rijksoverheid. Voor de klantgerichte npo's binnen en buiten de overheid, zoals universiteiten, ziekenhuizen en instellingen voor maatschappelijk werk, zijn de mogelijkheden voor produktsturing en -beheersing relatief

groter, hoewel bij dit type organisaties de professionaliteit van de betrokken medewerkers daarvoor aanzienlijke beperkingen kan opwerpen.

3.5. Ontwikkelingsstadia van financieel management bij non-profitorganisaties

In deze paragraaf zal worden geïllustreerd dat non-profitorganisaties specifieke kenmerken bezitten die er de oorzaak van zijn dat de ontwikkeling van het financiële management in dergelijke organisaties afwijkt van terzake algemeen geldende ontwikkelingspatronen.

De financieel-economische functie binnen een organisatie kan veranderen mede in samenhang met de omgeving, de strategie en de structuur van die organisatie. Deze functieveranderingen kunnen betrekking hebben op diverse aspecten, zoals het te gebruiken instrumentarium, de professionaliteit van de betrokken functionarissen en de inbedding in de structuur en cultuur van de organisatie. Zowel externe als interne impulsen kunnen bedoelde veranderingen teweeg brengen.

Van Loon heeft een model ontworpen waarmee de fasegewijze ontwikkelingsgang van de financieel-economische functie binnen organisaties kan worden beschreven en beoordeeld (Van Loon, 1994). Hierbij worden *vijf fasen* onderscheiden:

1. non-planning;
2. financiële budgettering;
3. jaarplanning/planmatige budgettering;
4. meerjarenplanning;
5. strategische planning.

De auteur heeft in de periode van januari tot mei 1994 een cursus 'management control in non-profitorganisaties' verzorgd, die onderdeel uitmaakt van de postdoctorale controllersopleiding van deze universiteit. Tijdens deze cursus hebben de deelnemers het ontwikkelingsmodel van Van Loon bestudeerd en in hun eigen organisatie toegepast aan de hand van een speciaal daarvoor ontwikkelde check list. In totaal zijn op deze wijze een achttal non-profitorganisatie bij het onderzoek betrokken. Op één aspect van de onderzoeksresultaten wordt hier ingegaan, en wel op de bij de npo's ondervonden knelpunten voor het bereiken van de fase van planmatige budgettering (zie verder: Van Helden, 1995).

Een grote meerderheid van de onderzochte organisaties verkeert in het overgangsgebied tussen fase 2 en 3; de ene is daarbij wat verder gevorderd dan de andere. Daarnaast moet echter worden geconstateerd dat nagenoeg al deze organisaties tevens een vorm van meerjarenbudgettering, soms aangevuld met strategische budgettering, praktiseren. Hieruit valt op te maken dat meerjarenplanning en strategische planning niet hoeven te wachten op een volledig afgewikkelde planmatige budgettering. Dit is strijdig met de opvatting van Van Loon (1994, p. 34), die stelt:

"Veel non-profitinstellingen blijven in deze fase van planmatige middelenverdeling steken omdat het management grote moeite heeft om de 'output' in kwantificeerbare termen te definiëren."

Ik ben van opvatting dat er een tweetal redenen kunnen worden aangevoerd, waarom de fasen 'planmatige budgettering', 'meerjarenbudgettering' en 'strategische budgettering' parallel in plaats van volgtijdig geschakeld zijn. Deze redenen hangen samen met het wezen van non-profitorganisaties.

De eerste reden is van institutionele aard. Vaak geldt bij non-profitorganisaties het voorschrift dat men, naast de jaarbegroting, moet beschikken over een meerjarenraming. Dit geldt in het bijzonder voor lagere overheden, provincies en gemeenten (Adel en ten Klooster, 1993). Maar ook aan ziekenhuizen en door het ministerie van Volksgezondheid en Welzijn gesubsidieerde instellingen worden, in tegenstelling tot winstgerichte organisaties, eisen gesteld met betrekking tot de inrichting van de begroting (Herremans, e.a., 1993, pp. 61 en 88-89). De achtergrond hiervan is dat voor non-profitorganisaties het budgetmechanisme veel belangrijker is dan voor profitorganisaties, waar de markt van nature een veel grotere rol speelt.

De tweede reden heeft te maken met de aan planmatige budgettering gestelde voorwaarde dat men moet beschikken over een relatie tussen outputs of activiteiten enerzijds en inputs anderzijds. Juist hieraan kunnen vele non-profitorganisaties moeilijk voldoen (zie ook paragraaf 2.3). Ergo, het is voor vele non-profitorganisaties moeilijk om te voldoen aan de aan fase 3 van het model gestelde eisen, terwijl men wel moet voldoen aan de aan fase 4 en 5 gestelde eisen. De kwaliteit van de meerjarenbegroting en het strategisch plan kunnen overigens toenemen, naarmate beter wordt voldaan aan de eisen van de planmatige budgettering. In het uitgevoerde praktijkonderzoek werd ook in het algemeen een povere kwaliteit geconstateerd bij de meerjarenbegroting en het strategisch plan.

4. Epiloog

De non-profitsector is een belangrijke sector binnen de Nederlandse economie: circa 30% van de beroepsbevolking is er werkzaam. Daarnaast is sprake van omvangrijke bijdragen aan de activiteiten van non-profitorganisaties door vrijwilligers. De non-profitsector staat onder druk als gevolg van een vermindering van beschikbare (overheids)middelen. Dit heeft de roep om toepassing van bedrijfseconomische uitgangspunten en methoden doen toenemen. De vraag is echter of een klakkeloze nabootsing van in het bedrijfsleven beproefde methoden wenselijk en mogelijk is.

In de non-profitsector gelden - terecht - andere doelen dan bij commerciële bedrijven. Naast efficiency, zijn ook oogmerken die samenhangen met gelijkheid, billijkheid en rechtmatigheid van grote betekenis. Deze voor de sector typische doeleinden of randvoorwaarden leggen beperkingen op aan de ruimte voor toepassing van bedrijfseconomische methoden. In deze oratie is aan deze meer bestuurskundige aspecten weinig aandacht besteed (zie verder: Bekke, 1990). Wel is een poging gedaan om een relatie te leggen tussen enerzijds de aard van activiteiten van non-profitorganisaties en anderzijds de mogelijkheden en onmogelijkheden van management control. Dit levert geen eendui-

dig beeld op. Zoals er vele variëteiten particuliere bedrijven zijn, zijn er vele verschillende soorten non-profitorganisaties.

Toch overheerst het beeld dat bij veel non-profitorganisaties de outputs moeilijk definieerbaar en kwantificeerbaar zijn en dat het leggen van relaties tussen inputs en outputs vaak geen sinecure is. Voor de in non-profitorganisaties werkzame managers levert dat voor- en nadelen op. De permanente druk van de markt is vaak afwezig, maar tegelijkertijd betekent dit dat het management zelf het vacuüm van gebrek aan marktpres-sie moet opvangen. Deze uitdaging heeft vele facetten, die variëren van de definiëring van relevante sturingsobjecten tot de overtuiging van het belang ervan bij diegenen die ermee moeten werken.

Voor al bij organisaties met een breed en gevarieerd takenpakket, zoals gemeenten en provincies, is sturing en beheersing aan de hand van relevante prestaties een grote uitdaging. Een verantwoorde indikking van informatie op beheers- naar die op beleidsniveau is daarbij een extra complicatie. Hierbij zijn geen makkelijke recepten voorhanden. De veel gehoorde kreet "keep it simple" is niet bruikbaar, net zo min als een min of meer technische toepassing van bedrijfseconomische methoden. Ook het modieuze jargon uit de profitsector, waarvan vele non-profitorganisaties zich bedienen, zou moeten worden uitgebannen. Zo is het beter serieus werk te maken van management door middel van prestatiemeting, dan te springen van contractmanagement, via integraal management en kwaliteitsmanagement, naar lerende organisatieconcepten en kerntakendiscussies, waarbij onderweg "nooit iets echt goed wordt afgemaakt".

Hiermee wordt zeker geen hart onder de riem gestoken bij diegenen die alles bij het oude willen laten in de non-profitsector. Er is een wereld te winnen met een verstandig en wijs gebruik van bedrijfseconomische methoden in non-profitorganisaties. Moge de controllersopleiding van deze universiteit daaraan bijdragen.

Ik sluit deze oratie af met enige woorden van dank.

De Vereniging van de Vrije Universiteit dank ik voor het bij mijn benoeming in mij gestelde vertrouwen.

Met vele collega's van de economische faculteit van de Rijksuniversiteit Groningen heb ik samengewerkt, zowel bij onderwijs- als onderzoekactiviteiten. Ik ben hen daarvoor zeer erkentelijk en bedank in het bijzonder de hoogleraren Aart Bosman, Joop Bouma en Peter Leeftink voor hun stimulerende begeleiding en samenwerking.

Als bestuurder van de provincie Groningen heb ik veel opgestoken van mijn collega-gedeputeerden. Ik dank hen met name voor de irrationaliteit, waarmee zij maar al te vaak mijn overaccentuering van de rationaliteit in de politieke besluitvorming hebben gecorrigeerd.

In mijn werk heb ik mij sterk betrokken gevoeld bij de economische wetenschap en het overheidsbestuur. Mijn hart ligt bij mijn moeder, mijn vrouw Friedel en mijn dochter Anke. Hun genegenheid gaat mij boven alles. Ik vind het geweldig dat vooral mijn

moeder hier vandaag aanwezig kan zijn. Haar belangstelling voor mijn leven en werk heb ik altijd erg gewaardeerd.

Ik dank u voor uw aandacht.

Literatuurverwijzingen

Abbing, J.R., *Economie en cultuur*, 's-Gravenhage, Staatsuitgeverij, 1978.

Adel, Y en J.W. ten Klooster, Comptabiliteitsvoorschriften 1995, *Bank en Gemeente*, oktober 1993, pp. 30-33.

Anthony, R.N., *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston, Mass., 1988.

Anthony, R.N., en D.W. Young, *Management Control in Nonprofit Organizations*, 5e druk, Irwin, Homewood Illinois, 1993.

Bekke, A.J.G.M., *De betrouwbare bureaucratie; over veranderingen van bureaucratische organisaties en ontwikkelingen in het maatschappelijk bestel*, oratie, Samsom/Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1990.

Bindenga, A.J., De jaarrekening van organisaties, die niet naar winst streven, in: H. Beckman en A.J. Bindenga (red.), *Stevig in de leer, moedig in de toepassing*, Kluwer/Moret en Limperg, Deventer, 1988, pp. 207-229.

Bogt, H.J. ter, Contractmanagement: de valkuil van sjablonen, *Beleidsanalyse*, 1994, Jrg. 23, nr. 1/2, pp. 24-40.

Bogt, H.J. ter, en G.J. van Helden, "Case research" naar nieuwe managementinstrumenten bij gemeenten, in: N.P.M. Bonnet, A. de Bos en J.G. Groeneveld (red.), *FMA-Kroniek*, Samsom, Alphen aan de Rijn, 1992, pp. 295-314.

Bogt, H.J. ter en G.J. van Helden, Kwaliteit van prestatiemeting bij gemeentelijke overheden, *Bestuurskunde*, 1994, Jrg. 5, nr. 1, pp. 2-12.

Bouma, J.L., *Leerboek der bedrijfseconomie, deel I*, Delwel, Wassenaar, 1982.

Bouma, J.L. en G.J. van Helden, *Management accounting en economische organisatie-theorie*, Academic Service, Schoonhoven, 1994.

Bureau Zuidema, *De bedrijfsmatige gemeente; verslag van een onderzoek naar de stand van zaken binnen gemeenten met betrekking tot de invoering van een meer bedrijfsmatige manier van werken*, Leusden, 1993.

Cooper, D.J., D. Hayes en F. Wolf, Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, no. 3, 1981, pp. 175-191.

Dussen, J.W. van der, *De financiële verhouding; een inleiding*, Vuga, 's Gravenhage, 1990.

Earl, M.J. en A.G. Hopwood, From Management Information to Information Management, in: H.C. Lucas Jr., e.a. (eds), *The Information Systems Environment*, North Holland, Amsterdam, 1980.

Emmanuel, C., D. Otley en K. Merchant, *Accounting for Management Control*, second edition, Chapman and Hall, London, 1990.

Euske, K.J., *Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation*, Addison-Wesley, Massachusetts, 1984.

Groot, H. de, De economische betekenis van de non-profit sector, in: P.A. Verheyen (red.), *Non-profit in bedrijf; zeventien bijdragen aan de non-profit economie*, Kluwer, Deventer, 1994, hoofdstuk 1.

Groot, T.L.C.M., *Budgetary Reforms in the Non-Profit Sector; a Comparative Analysis of Experiences in Health Care and Higher Education in the Netherlands*, Paper presented at the 17th Annual Congress of the European Accounting Association, Venetië, april 1994a.

Groot, T.L.C.M., *Besturen is vooruitzien; de opkomst van de management accounting in wetenschap en praktijk, oratie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1994b.

Groot, T.L.C.M. en J.H.R. van de Poel, *Financieel Management van Non-profit Organisaties*, tweede druk, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1993.

Haselbekke, A.G.J., H.L. Klaassen, A.P. Ros en R.J. in 't Veld, *Prestaties tellen; kengetallen als instrument voor een bedrijfsmatig(er) bestuur en beheer van decentrale overheden*, VNG, 's Gravenhage, 1991.

Hatry, H.P., J.R. Fountain Jr. en J.M. Sullivan, *Service Efforts and Accomplishments Reporting: its Time has Come*; Overview, GASB, Norwalk, 1990.

Helden, G.J. van, Prestatiemeting bij de overheid en management control, *Beleidsanalyse*, Jrg. 20, nr. 4, 1991, pp. 5-14.

Helden, G.J. van, Financieel management van non-profitorganisaties, in: G.J. van Helden, P.J.J.M. van Loon en J.C.E. van Kollenburg (red.), *Financiële aspecten van non-profit-management*, Samsom, Alphen aan de Rijn, 1994, hoofdstuk 1.

Helden, G.J. van, De ontwikkeling van de financieel-economische functie bij non-profitorganisaties, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* (verschijnt in 1995).

Helden, G.J. van, en J.H.R. van de Poel, Marketing voor non-profit organisaties; over de grenzen van het wenselijke en haalbare, *Tijdschrift voor Marketing*, Jrg. 15, nr. 3, 1981, pp. 3-12.

Helden, G.J. van, W.F. Bollen and G.E.M. Thielen, Toerekening van indirecte kosten bij gemeenten, *Overheidsmanagement*, Jrg. 7, nr. 3, 1994, pp. 74-81.

Herremans, J.H.H.M., E.A.M. Mentink en M.N. Hoogendoorn, *Verslaglegging van organisaties zonder winstoogmerk; een normatief raamwerk*, Kluwer/Limperginstituut, 1993.

Hofstede, G., Management Control of Public and Not-for-Profit Activities, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, no. 3, 1981, pp. 193-211.

Horngren, C.T., G. Foster en S.M. Datar, *Cost Accounting: a Managerial Emphasis*, Eighth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs (N.J.), 1994.

Johnson, H.T. en R.S. Kaplan, *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass., 1987.

Kaplan, R.S. en D.P. Norton, The Balanced Score Card; Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Jan/Feb. 1992, pp. 71-79.

Koopmans, L., A.H.E.M. Wellink, H.J. Woltjer en C.A. de Kam, *Overheidsfinanciën*, Stenfert Kroese, Leiden/Antwerpen, 1991.

Leeuw, F., Doelmatigheidsrisico's in en door het openbaar bestuur, *Openbaar Bestuur*, 1994, nr. 8, pp. 26-29.

Loon, P.J.J.M. van, Dynamiek in de financieel-economische functie, in: G.J. van Helden, e.a. (red.), *op. cit.*, 1994, hoofdstuk 2.

Mayston, D.J., Non-Profit Performance Indicators in the Public Sector, *Financial Accountability and Management*, Vol. 1, no 1, 1985, pp. 51-74.

Meijerink, M.H., *Het einde van de stopverfstaat*, oratie, Amsterdam (VU), 1994.

Otley, D.F. en J. Berry, Control, Organization and Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, no 2, 1980, pp. 231-246.

Ouchi, W.G., A Conceptual Framework for Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science*, Vol. 25, no. 9, 1979, pp. 833-848. Ouchi

Mol, N.P., Zelfbeheer bij de rijksdienst, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 58, nr. 6, 1984, pp. 235-246.

Mol, N.P., Kengetallen ten behoeve van een efficiënte allocatie; een interpretatiekader voor 'signalen', in: A.F.A. Korsten, N.P. Mol en A. Sorber (red.), *Sturen op produktie en kwaliteit; produktiviteit in het openbaar bestuur*, Den Haag, 1991, hoofdstuk 3.

Platform Beleidsanalyse, *Maatwerk door meetwerk, over het meten met indicatoren en kengetallen bij beleids- en produktieprocessen in de kwartaire sector*, 's Gravenhage, 1990.

Schrijvers, A.P.M., De verbetering van het financieel management bij gemeenten, in: G.J. van Helden, e.a. (red.), *op. cit.*, 1994, hoofdstuk 9.

Verheyen, P.A., *De economie van non-profitinstellingen*, Kluwer, Deventer, 1992.

Appendix Een nadere analyse van de management controltheorie van Hofstede

Zoals in paragraaf 3.2 is aangegeven, stelt Hofstede de te kiezen vorm van control in npo's afhankelijk van het antwoord op de volgende vragen:

- zijn de doelstellingen ondubbelzinnig;
- zijn de outputs meetbaar;
- is het effect van managementinterventies bekend;
- zijn de activiteiten repeterend.

Bij een ja-nee-antwoord op elk van deze vier vragen, zouden in beginsel 16 controltypen moeten worden onderscheiden. De facto onderscheidt Hofstede slechts zes controltypen, aangezien een negatief antwoord op twee van de vier vragen tot uitkomsten leidt waarvoor het antwoord op beide andere vragen kennelijk niet meer relevant is. In onderstaande tabel wordt dat duidelijk gemaakt (Hofstede geeft zijn analyse vorm door middel van een stroomschema, waardoor de dominantie van twee van de vier vraagstellingen voor de vorm van control minder goed helder wordt).

Tabel Schematisering van Hofstede's management controltheorie

doelen eenduidig								doelen dubbelzinnig							
outputs meetbaar				outputs moeilijk meetbaar				outputs meetbaar				outputs moeilijk meetbaar			
effecten man. interventies bekend		effecten man. interventies onbekend		effecten man. interventies bekend		effecten man. interventies onbekend		effecten man. interventies bekend		effecten man. interventies onbekend		effecten man. interventies bekend		effecten man. interventies onbekend	
activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?		activiteiten repeterend?	
ja	nee	ja	nee	ja	nee	ja	nee	ja	nee	ja	nee	ja	nee	ja	nee
ro	exp	tre	int	jud	jud	jud	jud	po	po	po	po	po	po	po	po

* Verklaring van gebruikte afkortingen:

- ro = routine control;
- exp = expert control;
- tre = trial en error control;
- int = intuitive control;
- jud = judgemental control;
- po = political control.

Uit deze tabel blijkt dat in alle gevallen waarin de doelen dubbelzinnig zijn, er sprake zal zijn van political control (in de tabel aangeduid met 'po'), dus ongeacht het antwoord op de vraag:

- of de activiteiten repeterend zijn;
- of het effect van managementinterventies bekend is;
- of de outputs meetbaar zijn.

Verder blijkt dat in alle gevallen waar de doelstellingen wel helder zijn, maar de outputs moeilijk meetbaar zijn, er sprake zal zijn van judgemental control (in de tabel aangeduid met 'jud'), ongeacht het antwoord op de vraag:

- of de activiteiten repeterend zijn;
- of het effect van managementinterventies bekend is.

1. Ik dank Henk ter Bogt, Joop Bouma en Rien Meijerink voor hun commentaar op een eerdere versie van deze oratie. Mijn vrouw Friedel, die haar sporen op diverse plaatsen in de non-profitsector heeft verdiend, was voor mij de ideale (sparing) partner om uit te testen of mijn verhandelingen een redelijke kans hebben om ook daadwerkelijk over te komen bij diegenen die in het onderwerp zijn geïnteresseerd. Daarvoor ben ik haar zeer dankbaar. Mocht bedoelde kans overigens geringer zijn dan ik vermoed, dan ben alleen ik daarvoor verantwoordelijk.
2. In Nederland worden bovendien circa 1 miljoen arbeidsjaren besteed aan vrijwilligerswerk. Een substantieel deel kan worden toegeschreven aan de non-profitsector (De Groot, 1994, p. 20).
3. Er zijn ook goederen, waaraan zowel collectieve als particuliere aspecten kleven. Men spreekt dan over quasi-collectieve goederen. Onderwijs is hiervan een voorbeeld: de gebruiker profiteert, maar ook de samenleving heeft baat bij goede scholing (zie verder: Koopmans, e.a. 1991, p. 128). Bij dit voorbeeld zijn collectieve en externe effecten overigens moeilijk te scheiden; bovendien spelen overwegingen van inkomenshervreiding een rol.
4. Bindenga besteedt hierbij ook aandacht aan het al dan niet van toepassing zijn van het transactiestelsel of kassstelsel bij de wijze van verslaglegging (Bindenga, 1988, pp. 213-217). Op dit aspect ga ik verder niet in.
5. Een meer algemene definitie van management control luidt dat een organisatie ernaar dient te streven om haar activiteiten zodanig in te richten dat deze voor de diverse participanten acceptabel zijn en blijven; het oogmerk is, met andere woorden, om een 'feasible activity space' te creëren (zie Emmanuel e.a., 1990, pp. 22-24).
6. Deze beide vraagstellingen corresponderen met de vragen a, b en c die Hofstede onderscheidt bij het definiëren van management control-typen voor npo's (zie paragraaf 3.2). Hierbij is de meetbaarheid van outputs (vraag b) en de bekendheid met het effecten van managementinterventies (vraag c) gelijk te stellen met de bij Earl en Hopwood gestelde vraag naar de mate van zekerheid omtrent transformatiefuncties van inputs in outputs. Vraag d van Hofstede (omtrekt het al dan niet repeterende karakter van activiteiten) komt niet voor in het model van Earl en Hopwood. Overigens zij opgemerkt dat Hofstede en Earl en Hopwood kennelijk van elkaars publikaties niet op de hoogte waren, zoals uit de respectievelijke lijsten met literatuurverwijzingen blijkt; beide publikaties kwamen wel in dezelfde periode tot stand, respectievelijk in 1981 en 1980.
7. Door Ter Bogt wordt bovendien een interessante poging gedaan om overheidsactiviteiten te classificeren naar de uit de 'responsibility accounting' bekende typen verantwoordelijkheidscentra (Ter Bogt, 1994, pp. 33-38).
8. Deze paragraaf is gebaseerd op onderzoek dat ik samen met mijn collega Drs. H.J. ter Bogt heb gedaan bij de gemeenten Groningen en Enschede (zie Ter Bogt en Van Helden, 1992, X994) en verder op onderzoek in het kader van het BBI-project dat tezamen met het adviesbureau BMC is uitgevoerd (over dit onderzoek wordt in de loop van 1995 afzonderlijk gepubliceerd).
9. Vanzelfsprekend wordt de bedrijfsmatige gemeente niet alleen getypeerd door de hantering van een produktbegroting. Een bedrijfsmatige werkwijze wordt gekenmerkt door een groot aantal onderling samenhangende aspecten, zoals: flexibiliteit, innovatie, kostenbewustheid, resultaatgerichtheid en klantgerichtheid. Hiertoe kan een breed scala van instrumenten worden gebruikt, zoals veranderingen van de organisatiestructuur, invoering van zelfbeheer en contractmanagement, mandatering en delegatie, verbetering van informatiesystemen en introductie van kwaliteitszorg. Zie voor een enquête-onderzoek over de bedrijfsmatige gemeente: Bureau Zuidema, 1993.



VU Boekhandel / Uitgeverij Amsterdam
ISBN 90 - 5383 - 356 - 0